UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL MARE DIN SUCEAVA
Facultatea de Științe Economice și Administrație Publică

Str. Universității nr.13, 720 229, Suceava
Tel: Decanat – 0230 52 02 63, Secretariat: 0230 216 147 / 309, 315
Cont IBAN: RO40TREZ59120F330500XXXX
Cod fiscal: 4244423

Forma de învăţământ: *ID*

Program de studiu : *Contabilitate și informatică de gestiune*

Anul II , sem I

CONTABILITATE DE GESTIUNE

Curs pentru învăţământ la distanţă

Conf. univ. dr. Camelia Cătălina MIHALCIUC

2019

2

CUPRINS

PARTEA I...
UNITATEA DE INVĂŢARE 1. CONCEPŢIA GENERALĂ DE CONDUCERE ŞI ORGANIZARE A CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE IN UNITĂŢILE PATRIMONIALE ....
1.1. Noţiunea, sfera de cuprindere şi cerinţele contabilităţii de gestiune ....
1.2. Obiectivele contabilităţii de gestiune ....
1.3. Organizarea şi utilizările contabilităţii de gestiune ....
UNITATEA DE INVĂŢARE 2. GESTIUNEA INTERNĂ ŞI CONTABILITATEA STOCURILOR ....
2.1 Consideraţii generale privind stocurile ....
2.2. Conceptul de sistem de inventariere a stocurilor ....
2.3 Purtătorii primari de informaţii ....
2.4. Evaluarea elementelor de stocuri...
2.5. Contabilitatea analitică a stocurilor ....
2.6. Deciziile manageriale şi necesarul de stocuri ....
UNITATEA DE INVĂŢARE 3. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ANALITICE ŞI DE GESTIUNE ÎN ROMÂNIA ....
3.1. Aspecte generale privind organizarea contabilităţii analitice şi de gestiune in ţara noastră...................
3.2. Factorii care determină organizarea contabilităţii de gestiune..
3.3. Sistemul informaţional contabil al cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor in contabilitatea de gestiune...
3.4. Conturile analitice şi de gestiune – conţinutul economic şi funcţia contabilă ....
3.4.1.1. Conţinutul economic şi funcţia conturilor de gestiune..
3.5. Modalităţi de organizare a contabilităţii analitice şi de gestiune ....
3.5.1. Organizarea disociată cu utilizarea conturilor ....
3.5.2. Organizarea disociată fără utilizarea conturilor..
3.5.3 Organizarea integrată a contabilităţii de gestiune...
UNITATEA DE INVĂŢARE 4. CALCULAŢIA COSTURILOR – OBIECT AL CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE...
4.1. Concepte de bază in calculaţia costurilor..
4.2. Necesitatea şi sarcinile calculaţiei costurilor...
4.3. Definirea obiectului calculaţiei costurilor ....
4.4. Delimitări şi structuri privind cheltuielile şi costurile...
4.4.1. Cheltuielile - clasificarea lor ....
4.4.2. Costurile – clasificarea lor..
4.5. Principii de organizare a evidenţei cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor ....
4.6. Calculaţia efectivă a costurilor de producţie ....

4.7. Funcţiile şi rolul contabilităţii calculaţiei costurilor ....
4.8. Clasificarea calculaţiei privind costul producţiei ....
4.9. Etapele metodologice privind contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor de producţie........................
PARTEA a - II- a
UNITATEA DE INVĂŢARE 5. PROCEDEE GENERALE UTILIZATE IN CALCULAŢIA........................ COSTURILOR...
5.1. Procedee de calculaţie şi delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe centre de cheltuieli ....
5.1.1. Procedeul ponderii cantităţilor cu preţurile ....
5.1.2. Procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori .... absolute ....
5.1.3. Procedeul statistico – matematic ....
5.1.4. Procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune ....
5.2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte..
5.2.1. Procedeul suplimentării în forma sa clasică ....
5.2.2. Procedeul suplimentării în forma cifrelor relative de structură ....
5.3. Procedee de delimitare a cheltuielilor de producţie în fixe şi variabile ....
5.3.1. Procedeul celor mai mici pătrate ....
5.3.2. Procedeul punctelor de maxim şi de minim ....
5.3.3. Procedeul analitic ....
3
5.4. Procedee de calcul a costului pe unitatea de produs ....
5.4.1. Procedeul diviziunii simple ....
5.4.2. Procedeul cantitativ...
5.4.3. Procedeul coeficienţilor de echivalenţă ....
5.4.4. Procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal ....
5.4.5. Procedeul valorii rămase ....
5.5. Procedee de calcul privind producţia de fabricaţie independentă...
5.5.1. Procedeul neluării în calcul a costului livrărilor sau prestaţiilor reciproce ....
5.5.2. Procedeul evaluării prestaţiilor reciproce dintre ateliere, secţii, etc la un cost prestabilit sau la costurile efective de producţie precedente ....
5.5.3. Procedeul reiterării (a „iteraţiilor” sau paşilor”)..
5.5.4. Procedeul algebric ....
5.6. Delimitarea cantitativă şi valorică a producţiei în curs de execuţie ....
5.6.1 Determinarea cantitativă a producţiei în curs de execuţie ....
5.6.2. Evaluarea producţiei în curs de execuţie din punct de vedere valoric ....
UNITATEA DE INVĂŢARE 6. METODE DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR DE PRODUCŢIE ....
6.1. PRINCIPALA CLASIFICARE A METODELOR DE CALCULAŢIE A COSTURILOR....................
6.2. METODE DE EVIDENŢĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR TOTALE SAU INTEGRALE (ABSORBANTE)..
6.2.1 METODE DE BAZĂ..
6.2.1.1 METODA GLOBALĂ SAU METODA CALCULAŢIEI SIMPLE ....
6.2.1.2 METODA PE FAZE ....
6.2.1.3 METODA PE COMENZI ....
6.2.2. METODE DERIVATE EVOLUATE DE CALCULAŢIE A COSTULUI COMPLET.............................
6.2.2.1. METODA TARIF-ORĂ-MAŞINĂ (T.H.M.) ....
6.2.2.2. METODA PERT-COST...
6.2.2.3. METODA GEORGES PERRIN (G.P.)..
6.2.3. METODE DE EVIDENŢĂ COMPLEXĂ ŞI CONTROL OPERATIV (COSTURI COMPLETE) ....
6.2.3.1. METODA COSTURILOR NORMALE (RAŢIONALE)..
6.2.3.2. METODA STANDARD-COST..
6.2.3.3. METODA COSTURILOR NORMATE ....
6.2.3.4. METODE JIT (JUST-IN-TIME)..
6.2.3.5 METODA « COSTURILOR ŢINTĂ ».. (TARGET COST) ....
6.2.3.6 METODA ABC (ACTIVITY BASED COSTING) ....
6.3. METODELE DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR PARŢIALE..
6.3.1. METODA DIRECT COSTING (METODA COSTURILOR VARIABILE SAU CALCULATIA

VENITULUI MARGINAL) ....
6.3.2. METODA COSTURILOR DIRECTE...
6.3.3. METODA DIRECT COSTING EVOLUAT ....
(Metoda costurilor specifice) ....
6.4. METODA DE CALCULAŢIE A COSTURILOR PE LOCURI DE CHELTUIELI SAU CENTRE DE RESPONSABILITATE. ....

INTRODUCERE

Reglementările şi metodologiile care formează noul sistem contabil din ţara noastră permit asigurarea unui sistem normat de contabilitate bazat pe reguli, metode şi principii clare şi precise privind contabilitatea financiară destinată terţilor (acţionari, furnizori) şi a unor libertăţi sporite caracteristice economiei de piaţă, în ceea ce priveşte contabilitatea de gestiune (managerială), astfel încât aceasta din urmă să poată fi adaptată specificului fiecărei unităţi patrimoniale şi necesităţilor decizionale.

Contabilitatea de gestiune, aşa cum se prezintă ea astăzi, deţine un dublu rol: pe de o parte, furnizarea de informaţii pentru luarea deciziilor şi măsurarea performanţelor (aspect al contabilităţii analitice), iar pe de altă parte, influenţarea comportamentului celor implicaţi, în organizarea activităţii (aspect al managementului).

Toate proiectele viitoare, toate previziunile necesită o analiză a trecutului, pe care contabilitatea financiară sau generală o va permite, dar niciodată nu va putea atenţiona asupra a ceea ce se poate face. Acest aspect explică necesitatea cercetării şi dezvoltării unor instrumente complementare, cum ar fi contabilitatea analitică şi de gestiune.

Contabilitatea analitică şi de gestiune, prin obiectul său de studiu, procedează la cunoaşterea costurilor, studiul lor continuu, analiza şi estimarea evoluţiei lor, oferind informaţiile utile pentru diagnostic, luarea deciziilor şi previzionarea viitorului.

Contabilitatea generală are ca obiect esenţial înregistrarea fluxurilor existente între întreprindere şi mediul ei economic şi social, în timp ce contabilitatea analitică şi de gestiune se preocupă cu predilecţie de condiţiile de exploatare interne ale întreprinderii.

Descriere succintă a conţinutului cursului

Prezentul curs de contabilitate de gestiune, are ca scop într-o primă parte abordarea metodologiei organizării şi conducerii contabilităţii de gestiune în unităţile patrimoniale din ţara noastră şi prezentarea contabilităţii analitice a stocurilor, iar în a doua parte a lucrării sunt abordate elaborarea metodologiei privind calculaţia costurilor ca obiect al contabilităţii de gestiune pe de o parte precum şi determinarea procedeelor de calcul generale a costurilor folosite în calculaţia costurilor şi prezentarea noilor tendinţe ale metodelor şi procedeelor de prelucrare a informaţiilor de gestiune, pe de altă parte.

În forma sa actuală, lucrarea se adresează, în primul rând, studenţilor de la învăţământul la distanţă, fiind elaborată în sistem modular, structurată logic în două module distincte care, luate la un loc, formează un tot unitar coerent.

În acelaşi timp, lucrarea asigură, în egală măsură, fondul de cunoştinţe necesar tuturor s0tudenţilor economişti, fiind un îndreptar util şi specialiştilor care desfăşoară activitate în domeniul economic şi financiar.

OBIECTIVELE CURSULUI

Prezentarea conţinutului teoretic şi organizatoric al contabilităţii de gestiune.

Prezentarea raportului dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune – componente ale sistemului informaţional contabil.

Prezentarea obiectivelor fundamentale ale contabilităţii de gestiune şi în funcţie de acestea structurile de organizare care se disting în cadrul contabilităţii de gestiune.

Prezentarea conceptului de sistem de inventariere a stocurilor, precum şi a modalităţilor de

evaluare a elementelor de stocuri.
Prezentarea economică şi contabilă a conturilor analitice de gestiune.
Prezentarea variantelor de organizare a contabilităţii de gestiune privită prin prisma conturilor.
Definirea şi tipologia costurilor/lasificarea cheltuielilor de producţie şi a costurilor de producţie.
Fundamentarea principiilor de organizare a evidenţei cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor, precum şi precizarea funcţiilor şi rolului contabilităţii calculaţiei costurilor.
Sistematizarea etapelor privind tehnicile sau metodele de calculaţie a costurilor.
Prezentarea detaliată a procedeelor generale de calcul folosite în calculaţia costurilor.
Evidenţierea şi clasificarea metodelor de calculaţie a costurilor în contabilitatea de gestiune.
Prezentarea metodelor de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale şi a costurilor totale sau integrale (full costing).
Prezentarea metodelor de calculaţie, a costurilor pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate.

Competenţe generale conferite de parcurgerea cursului

După parcurgerea acestui modul, studentul va fi capabil să: definească conceptele de bază în ceea ce priveşte aspectele legate de Contabilitatea de gestiune în România; să utilizeze şi să definească corect termenii de specialitate, cum ar fi cei legaţi de cheltuieli, costuri, cost de producţie, cost de achiziţie, cheltuieli directe, cheltuieli indirecte, cheltuieli de desfacere, cheltuieli administrative, cost total, cost parţial, etc; descrie şi să aplice tehnicile

si procedurile specifice contabilităţii de gestiune; să îndeplinească sarcinile specifice domeniului financiar-contabil în diverse entităţi private; să utilizeze şi să dezvolte un sistem simplu de colectare a cheltuielilor, în vederea înregistrării în contabilitate a operaţiunilor economice; să explice şi să aplice conceptele, teoriile şi metodele de bază pentru determinarea costului unitar sau a altor categorii de costuri; să evalueze procedeele si instrumentele de calcul necesare calculării şi determinării costurilor de producţie; să întocmească şi să prezinte rapoarte financiar-contabile; să analizeze şi să interpreteze informaţiile financiar-contabile în vederea fundamentării actului decizional în cadrul entităţilor economice.

Resurse şi mijloace de lucru

- instrumente utilizate în vederea rezolvării unor teste sau teme de control (planul de conturi general, cu partea aferentă clasei 9 – conturile de gestiune, reglementările legale în vigoare, calculator, fişe de calcul).

Structura modulului (a cursului în tehnologie ID)

- 6 unităţi de învăţare (UI echivalente capitolelor):
- temele de control (TC)
  - 3 teme de control (aferente mai multor unităţi de învăţare);
  - modul de transmitere al temelor de control către tutore va fi: material tipărit, respectiv suport magnetic (CD),
  - unitatea de învăţare în care sunt formulate temele de control suntcificate.

Cerinţe preliminare

Disciplinele parcurse anterior necesare disciplinei Contabilitate de gestiune sunt Contabilitate financiară fundamentală, Bazele contabilităţii. De asemenea disciplinele recomandate din planul de învăţământ, care utilizează cunoştinţele dobândite în cadrul

disciplinei Contabilitate de gestiune pot fi Control de gestiune, Instrumente de control şi măsurare a performanţei firmei.

Evaluare

Nota finală se compune din:

- nota obţinută în urma evaluării finale la examen, notă care nu trebuie să aibă o pondere mai mare de 60 % din nota finală;
- nota obţinută pentru temele de control, verificări pe parcurs (20%);
- nota obţinută pentru proiecte (20%).

PARTEA I

UNITATEA DE INVĂŢARE 1. CONCEPŢIA GENERALĂ DE CONDUCERE ŞI ORGANIZARE A CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE IN UNITĂŢILE PATRIMONIALE

INTRODUCERE

Această unitate de învăţare prezintă modul de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune în unităţile patrimoniale, cerinţele contabilităţile de gestiune, raportul comparativ dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune; obiectivele contabilităţii de gestiune, precum şi utilizările contabilităţile de gestiune.

1.1. Noţiunea, sfera de cuprindere şi cerinţele contabilităţii de gestiune

Sistemul de contabilitate aplicat în unităţile economice din România, în baza Legii contabilităţii nr. 82/1991 este conceput ca un sistem modularizat, dualist, în sensul alcătuirii lui din două subsisteme şi anume: contabilitatea generală sau financiară şi contabilitatea de gestiune. Aceasta este o consecinţă a adaptării contabilităţii la cerinţele economice de piaţă, pentru a asigura, pe de o parte, transparenţa informaţiilor contabile, accesul nestingherit al tuturor utilizatorilor la aceste informaţii, iar pe de altă parte, confidenţialitatea datelor şi secretul economic, avându-se în vedere că economia de piaţă este o economie concurenţială.

Contabilitatea generală sau financiară are ca obiect circuitul patrimonial al unităţii economice luat în totalitatea sa ca entitate gestionară şi scopul ei este acela de a asigura periodic, prin intermediul situaţiilor de sinteză, informaţii atât pentru necesităţile proprii cât şi în relaţiile cu mediul extern (investitori, parteneri de afaceri, organe fiscale, alte persoane fizice şi juridice interesate).

Contabilitatea de gestiune, numită şi managerială sau analitică, are ca obiect reflectarea analitică a unor procese interne ale agenţilor economici care generează transformări cantitative şi calitative ale elementelor patrimoniale.

Contabilitatea de gestiune nu este o entitate independentă faţă de contabilitatea financiară, ambele formând un tot organic. Aceasta îşi propune să furnizeze următoarele feluri de informaţii:

- informaţiile care pot contribui la determinarea analitică a costurilor de producţie, a preţurilor de vânzare şi la controlul rentabilităţii;
- informaţiile necesare controlului condiţiilor interne de exploatare, prin analiza costurilor şi a evoluţiei lor; compararea acestora cu datele prestabilite şi găsirea cauzelor care au generat eventuale abateri; furnizarea informaţiilor necesare evaluării componentelor de activ; furnizarea datelor necesare elaborării şi urmăririi bugetelor de venituri şi cheltuieli, a bugetelor de costuri; realizarea contabilităţii analitice a stocurilor pentru a asigura un circuit corect, precum şi integritatea patrimoniului unităţii.

Informaţiile contabilităţii de gestiune trebuie să corespundă următoarelor cerinţe:

- **Responsabilitatea**: contabilitatea de gestiune oferă informaţii de maximă importanţă pentru gestionarea afacerilor unităţii, motiv pentru care ele trebuie oferite de persoane cu responsabilităţi bine precizate şi care lucrează în domeniile cheie ale unităţii.
- **Controlu**l: informaţiile furnizate de contabilitatea de gestiune au în vedere factorii de risc şi de sensibilitate care pot influenţa gestiunea unităţii. De aceea ele trebuie să conducă la utilizarea lor corectă în controlul, evaluarea şi funcţiile de corecţie ale gestiunii.
- **Fiabilitatea**: informaţiile contabilităţii de gestiune trebuie să fie fiabile, caracteristică ce depinde de sursa, integritatea şi claritatea acestora.
- **Interdependenţa**: informaţiile contabilităţii de gestiune trebuie să aibă un caracter echilibrat. Contabilitatea de gestiune trebuie să deosebească sursele de informaţii externe şi interne de funcţiile interactive cum sunt cele de vânzare, producţie, personal şi financiară.
- **Pertinenţa**: contabilitatea de gestiune trebuie să asigure exploatarea şi prezentarea clară, comprehensivă şi oportună a soluţiilor necesare pentru luarea deciziilor imparţiale şi fiabile.

• **Neutralitatea**: informaţiile contabilităţii de gestiune trebuie să servească conducerii unităţii, sens în care trebuie să fie obiective, să se bazeze pe fapte reale.
• **Comparabilitatea**: o anumită flexibilitate a contabilităţii de gestiune trebuie să aibă în vedere şi o comparabilitate a informaţiilor acestuia în timp şi spaţiu.
• **Prudenţa**: cerinţă mai puţin pregnantă în contabilitatea de gestiune faţă de contabilitatea financiară, dar totuşi de luat în seamă mai ales în cazul calculelor previzionale.
Informaţiile oferite de contabilitatea de gestiune se adresează următoarelor categorii de utilizatori:
- celor care în cadrul unităţii economice au obligaţia de a argumenta şi a lua decizii cu privire la activitatea acesteia;
- specialiştilor care fac analize şi evaluări ale unităţii;

- unor terţe persoane fizice sau juridice din afara unităţii, dar numai în cazurile când informaţiile furnizate de contabilitatea financiară nu sunt suficiente.

1.2. Obiectivele contabilităţii de gestiune

Prin analogie cu definirea obiectului contabilităţii financiare, contabilitatea de gestiune - ca disciplină ştiinţifică – observă, înregistrează, analizează şi controlează în expresie valorică şi uneori cantitativă, în mod cronologic şi sistematic, cu ajutorul procedeelor sale de lucru, fluxurile intrapatrimoniale ale întreprinderilor, determinate de activităţile consumatoare de resurse şi producătoare de rezultat.
În Regulamentul de aplicare a Legii Contabilităţii se precizează: „Contabilitatea de gestiune este destinată, în principal, pentru înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie; decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv a producţiei în curs".
Planul contabil francez dă următoarea definiţie:
„Contabilitatea analitică de exploatare este un mod de tratare a datelor ale cărei obiective esenţiale sunt următoarele:
- pe de o parte:
• cunoaşterea costurilor diferitelor funcţiuni asumate de către întreprindere;
• determinarea bazelor de evaluare ale anumitor elemente din bilanţul întreprinderii;
• explicarea rezultatelor calculând costurile produselor (bunuri şi servicii) pentru a le compara cu preţurile de vânzare corespunzătoare;
- pe de altă parte:
• efectuarea previziunilor pentru veniturile şi cheltuielile de exploatare (de exemplu, costuri prestabilite şi bugete de exploatare);
• constatarea realizării acestora şi explicarea diferenţelor rezultate (de exemplu, controlul costurilor şi al bugetelor);
• în general ea trebuie să furnizeze toate elementele de natură să clarifice luarea deciziilor."
Realizarea acestor obiective presupune prelucrarea informaţiilor privind cheltuielile şi veniturile luate din contabilitatea financiară, urmărite după natura lor economică, în contabilitatea de gestiune, după criteriul destinaţiei lor, respectiv, pe funcţii ale întreprinderii, pe sectoare de activitate şi pe obiecte de calculaţie, adică, pe produse obţinute, lucrări executate şi servicii prestate.
În întreprinderi contabilitatea de gestiune cuprinde întreaga evidenţă analitică, chiar dacă o mare parte a analiticelor nu trec prin conturile din clasa 9 şi deci nu formează obiectul calculaţiei de costuri din exerciţiul financiar contabil.
Conform Planului de conturi general, clasa 9 numită „Conturi de gestiune" cuprinde conturile specifice contabilităţii de gestiune, cărora li s-au atribuit funcţionalităţi specifice, astfel încât aceste conturi au menirea de a prelua cheltuielile de exploatare din contabilitatea generală (financiară) unde s-au înregistrat după natura lor, pentru a le ordona după destinaţie în vederea calculării costului efectiv al producţiei obţinute, decontării acestei producţii şi stabilirii abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite în scopul exercitării controlului bugetar asupra costurilor. În felul acesta se creează independenţa contabilităţii de gestiune faţă de contabilitatea financiară.

1.3. Organizarea şi utilizările contabilităţii de gestiune

Contabilitatea de gestiune este destinată, în principal, pentru înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie etc., decontarea producţiei, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate si serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs.
Potrivit reglementărilor contabile româneşti, „modul de organizare al contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale acesteia."[1]
În teoria şi practica modernă a contabilităţii de gestiune s-au conturat două concepţii generale de

organizare a acesteia şi anume:
a) concepţia integralistă sau concomitentă;
b) concepţia dualistă
a) **Concepţia integralistă** sau concomitentă presupune realizarea concomitentă a contabilităţii de gestiune şi a celei financiare denumită şi contabilitate de gestiune integrată.

[1] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 105

În acest sens, conturile de cheltuieli (din clasa 6) şi cele de venituri (din clasa 7) din contabilitatea financiară intră în corespondenţă cu conturile utilizate în contabilitatea de gestiune. Astfel, conturile din clasa 6 („Conturi de cheltuieli") şi clasa 7 (Conturi de venituri") sunt soldate progresiv.
De asemenea, cheltuielile şi veniturile sunt delimitate şi clasificate atât în funcţie de natura lor economică, cât şi pe destinaţii (respectiv articole de calculaţie în cazul cheltuielilor) necesare contabilităţii de gestiune. Pentru înregistrarea cheltuielilor directe, corespondenţa se stabileşte între debitul conturilor de costuri ale contabilităţii de gestiune şi creditul de cheltuieli de exploatare ale contabilităţii financiare. Dacă este vorba de cheltuieli indirecte, corespondenţa se stabileşte cu debitul conturilor de centre de analiză ale contabilităţii de gestiune.
Pentru înregistrarea veniturilor, corespondenţa se stabileşte între debitul conturilor de venituri ale contabilităţii financiare şi creditul conturilor de rezultate analitice ale contabilităţii de gestiune.
Concepţia integralistă poate îmbrăca doua forme şi anume:[2]
1. varianta prelungirii contabilităţii financiare, în care înregistrările contabilităţii de gestiune se succed celor din contabilitatea financiară, aplicându-se acelaşi procedeu de tratare a informaţiilor financiar – contabile. În acest caz, nu sunt utilizate conturile din grupa 90 „Decontări interne", iar conturile din clasa 6 („Conturi de cheltuieli") şi clasa 7 (Conturi de venituri") sunt conturi de trecere care înregistrează cheltuielile şi veniturile clasificate în funcţie de natura lor economică, urmând a se solda prin conturile din clasa 9 (grupele 92 „Conturi de calculaţie" şi 93 „Costul producţiei") în raport cu destinaţia lor;
2. varianta nucleu, în care conturile din clasa 6 („Conturi de cheltuieli") şi clasa 7 („Conturi de venituri") sunt puse în funcţiune numai la sfârşitul perioadei de gestiune, când preia cheltuielile şi veniturile, grupate în funcţie de destinaţia lor, intrând în corespondenţă cu creditul conturilor din grupa 92 „Conturi de calculaţie", respectiv debitul conturilor din grupa 93 „Costul producţiei". Nu sunt utilizate conturile din grupa 93 „Decontări interne".
b) Concepţia dualistă presupune organizarea contabilităţii de gestiune într-un circuit complet autonom faţă de contabilitatea financiară, denumită şi contabilitate de gestiune autonomă.
În acest caz, toate cheltuielile şi veniturile unei unităţi patrimoniale sunt înregistrate, după natura lor economică, doar în conturile contabilităţii financiare, în clasa 6 („Conturi de cheltuieli") şi clasa 7 („Conturi de venituri").
Concordanţa sau legătura dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune se realizează prin utilizarea aşa-ziselor „conturi oglindă sau de reflectare", componente ale sistemelor de conturi specifice contabilităţii de gestiune.
Contabilitatea de gestiune autonomă, deşi este o procedură greoaie şi costisitoare, oferă totuşi posibilitatea controalelor mutuale şi deci, diminuarea riscurilor de erori. O asemenea modalitate de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune se regăseşte şi în reglementările normative din ţara noastră.
Din perspectiva unei economii de piaţă dezvoltată, contabilitatea de gestiune trebuie să furnizeze informaţii, în măsură să permită luarea celor mai bune decizii de către fiecare manager. Aceste informaţii furnizate de contabilitatea de gestiune pot fi utilizate la diferite nivele, atât în interiorul unităţii patrimoniale, cât şi în exteriorul acesteia, de exemplu:
- de a lansa un nou produs sau de a crea o nouă activitate;
- de a abandona o activitate sau un produs;
- de a selecţiona clienţii sau comenzile;
- de a înlocui un material;
- de a controla gestiunea prin simpla supraveghere a evoluţiei valorilor constatate;
- de a controla gestiunea prin compararea valorilor constatate cu cele prestabilite;
- de a controla gestiunea prin participarea activă a responsabililor.

Rolul contabilităţii de gestiune nu este, deci, de a repartiza cheltuielile de producţie pe centre de analiză sau obiecte de calculaţie, folosind diverse „chei de repartizare" (adesea complexe sau arbitrare), ci de a ajuta în gestiune şi în luarea deciziilor.

GLOSAR TERMENI

Concepţii şi cuvinte cheie prezentate:

- contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, informaţiile specifice contabilităţii de gestiune, utilizatorii informaţiilor contabilităţii de gestiune,concepţia integralistă a contabilităţii de gestiune, concepţia dualistă a contabilităţii de gestiune.

2 Ristea, M., ş.a. – Contabilitatea societăţilor comerciale, vol. II, C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1996, pp. 394-395

REZUMAT

Contabilitatea de gestiune trebuie să permită:

- pe de o parte, înţelegerea mecanismelor - este rolul de oglindă al analizei descriptive a costurilor;
- pe de altă parte, modificările comportamentelor agenţilor economici - este rolul incitator al analizei strategice a costurilor.

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE

1. Ce presupune contabilitatea financiară? Dar contabilitatea de gestiune?
2. Care sunt informaţiile pe care le furnizează contabilitatea de gestiune?
3. Exemplificaţi cerinţele contabilităţii de gestiune.
4. Căror categorii de utilizatori se adresează informaţiile oferite de contabilitatea de gestiune?
5. Definiţi contabilitatea de gestiune conform planului contabil francez.
6. Exemplificaţi concepţiile generale de organizare care au contribuit în teoria şi practica modernă a contabilităţii de gestiune. Prezentaţi pe scurt
7. Care este rolul contabilităţii de gestiune?

TO DO

Testaţi-vă cunoştinţele obţinute până în acest moment, prin definirea fiecărui termen specificat la glosarul de termeni şi descrişi în conţinutul primei unităţi de învăţare.

UNITATEA DE INVĂŢARE 2. GESTIUNEA INTERNĂ ŞI CONTABILITATEA STOCURILOR

INTRODUCERE

În această unitate de învăţare sunt prezentate următoarele aspecte abordate: definiţia stocurilor; elementele componente ale stocurilor; modul de clasificare a stocurilor; conceptul de inventariere şi prezentarea celor două sisteme de inventariere – sistemul inventarului permanent şi sistemul inventarului intermitent; exemplificarea celor mai reprezentative documente justificative; metodele de evaluare a stocurilor la ieşirea lor din patrimoniu, precum şi metodele de organizare a contabilităţii analitice a stocurilor.

2.1 Consideraţii generale privind stocurile

Stocurile reprezintă cantităţile fizice de materii prime, materiale consumabile, produse etc. necesare fiecărui stadiu al ciclului de exploatare (aprovizionare, producţie, desfacere) pentru a asigura desfăşurarea continuă şi ritmică a activităţii de exploatare.

Stocurile şi producţia în curs de execuţie cuprind acele categorii de bunuri economice aflate la dispoziţia întreprinderii pentru a fi utilizate în procesul de producţie sau de desfacere al acesteia[3].

Conform dicţionarului economic, [4] noţiunea de stoc este definită atât în sens restrâns cât şi în sens general, astfel stocul în *sens restrâns* reprezentând un ansamblu de materii prime, materiale, etc., destinate producţiei, respectiv de semifabricate, produse finite, mărfuri, etc., destinate vânzării, iar în *sens general,* stocul reprezintă cantitatea de active materiale şi financiare existente la un moment dat într-o unitate patrimonială.

Stocurile sunt active circulante care conform IAS 2, se caracterizează prin faptul că:

a) sunt obţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
b) sunt în curs de producţie în vederea vânzării în acelaşi condiţii ca la punctul a);
c) sau sunt sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Pentru o mai bună gestiune a stocurilor, câteva probleme deosebite se cer, deci, să fie rezolvate corect şi într-o manieră unitară, între care amintim:

- natura bunurilor să fie identificată cu precizie;
- bunurile să fie clasificate după destinaţia lor;
- intrarea în stoc să fie înregistrată în momentul transferului de proprietate;
- evaluarea intrărilor şi ieşirilor de bunuri în/şi din stoc să fie definită cu exactitate şi să rămână invariabilă.

Clasificarea stocurilor

I. Din punct de vedere al naturii acestora în cadrul stocurilor se cuprind:

a) ***materiile prime*** – reprezintă substanţa principală a produselor finite, fiind bunurile care participă direct la fabricarea produselor şi care se regăsesc integral sau parţial în produsul finit, fie în forma lor iniţială, fie transformate;
b) ***materialele consumabile*** - sunt bunurile care participă ori ajută la procesul de fabricaţie sau

de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (materialele auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile);
c) ***materialele de natura obiectelor de inventar*** – fiind bunurile a căror valoare este mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată de folosinţă mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru şi îmbrăcămintea specială impuse salariaţilor de normele de protecţie şi securitate a muncii sau de regulamente speciale, instrumentele, mecanismele, dispozitivele şi verificatoarele (SDV-uri) cu destinaţie specială, modelele, ştanţele, matriţele şi alte obiecte similare, precum şi baracamentele şi amenajările provizorii de şantier reprezentate de bunurile achiziţionate sau construite prin efort propriu (în regie) de către unităţile patrimoniale pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor de construcţii);
d) ***stocuri în curs de aprovizionare*** - sunt acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

3 Bojian, O., Contabilitatea întreprinderilor, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, pag. 109
4 Buşe, G., coordonator, Dicţionar complet al economiei de piaţă, Editor Societatea Informaţia, Bucureşti, 1994, pag. 321

e) ***produsele*** – sunt elementele patrimoniale de natura bunurilor, lucrărilor şi serviciilor realizate în urma procesului de exploatare, având ca principală destinaţie livrarea către terţi, asemenea active circulante materiale, fiind reprezentate de semifabricate, produse finite şi produsele reziduale. Prin semifabricate se înţeleg produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec apoi în procesul tehnologic al altei secţii sau se va livra terţilor ca atare. Produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale trecând toate probele de calitate, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor sunt considerate produse finite. Spre deosebire de celelalte, produsele reziduale sunt acele bunuri rezultate din procesul de producţie, care nu pot fi folosite ca semifabricate sau produse finite, cum ar fi de exemplu: rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile.
f) ***producţia în curs de execuţie*** – reprezintă materiile prime care nu au trecut prin toate stadiile de fabricaţie prevăzute în procesul tehnologic, produsele care deşi sunt terminate nu au trecut probele de calitate sau nu au fost recepţionate din punct de vedere tehnic ori nu au fost completate în întregime, precum şi lucrările, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.
g) ***animalele şi păsările*** – reprezentate de animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie (lână, lapte, blană)
h) ***mărfurile*** – sunt bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea vinderii în aceeaşi stare sau după prelucrări neesenţiale, precum şi acele produse care sunt predate spre vânzare magazinelor proprii
i) ***ambalajele*** – sunt stocurile folosite pentru asigurarea protecţiei bunurilor pe timpul transportului şi depozitării sau pentru prezentarea lor comercială. Se au în vedere ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar, pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte.
Se includ în cadrul stocurilor şi **bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi,** care în contabilitate se va înregistra distinct pe categorii de stocuri.
II. După apartenenţa la patrimoniu, stocurile se pot grupa în[5]:
a) **stocuri aflate in gestiunea unităţii patrimoniale şi care fac parte din patrimoniu propriu**. Ele se găsesc fie în depozitele sau spaţiile proprii (depozite, magazii magazine, locuri de producţie), fie se află la terţi (materii şi materiale aflate la terţi, mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi etc.);
b) **stocuri aflate în gestiune, dar care nu fac parte din patrimoniul propriu**. Acestea se referă la stocurile primite spre prelucrare, în custodie sau în consignaţie şi se înregistrează în conturile extrapatrimoniale (în afara bilanţului).
III. In funcţie de provenienţa lor, stocurile se pot grupa în:
a. **stocuri obţinute ca urmare a procesului de aprovizionare**, cum sunt: materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, animale şi păsări, mărfuri, ambalaje etc.;
b. **stocuri obţinute din producţie proprie,** cum sunt: produse, semifabricate, animale şi păsări, ambalaje

etc.
IV. Stocurile propriu-zise cât şi producţia în curs de execuţie mai sunt clasificate şi din punct **de vedere contabil şi financiar.**
Din punct de vedere contabil (conform planului contabil general francez din 1982) sunt reţinute două criterii, şi anume:
a) natura fizică a bunului sau a serviciului;
b) ordinea cronologică, succesiunea derulării lor în cadrul ciclului de exploatare: aprovizionări, producţie în curs de execuţie, revânzări în aceeaşi stare etc.
a) Natura fizică a bunurilor sau a serviciilor impune clasificarea stocurilor fie pe categorii, pe grupe, subgrupe, fie pe clase, în aşa fel încât înăuntrul unei astfel de subdiviziuni să figureze stocuri cu însuşiri comune. Ca urmare, fiecare unitate patrimonială trebuie să-şi stabilească fişierul său propriu de stocuri în funcţie de nomenclatorul care corespunde cel mai bine necesităţilor sale de gestiune internă.
Deoarece există şi un nomenclator oficial de bunuri şi servicii se recomandă articularea la acesta a nomenclatorului propriu pentru a facilita elaborarea anchetelor statistice.
b) Clasificarea stocurilor după succesiunea, ordinea lor in ciclul de exploatare are în vedere destinaţia acestora în activitatea de exploatare, pe baza principiului grupării, omogenizării şi generalizării prin conturi[6].
[5] Feleagă, N., Ionaşcu, I., Contabilitate financiară, vol. 2 Ed. Economică, Bucureşti, 1993, p.215
[6] Epuran, M., ş.a., Contabilitate financiară în noul sistem contabil, vol. I., Editura de Vest, Timişoara, 1994, p.213,

Această clasificare este folosită la delimitarea conturilor sintetice şi construcţia sistemului de conturi pentru contabilitatea stocurilor, respectiv clasa 3 "Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie".
Din punct de vedere financiar, stocurile reprezintă alocări de capital ce nu poate fi recuperat până când aceste stocuri nu parcurg întregul ciclu de exploatare şi sunt valorificate prin vânzarea şi încasarea produselor, lucrărilor sau serviciilor realizate de unitatea patrimonială. Aceasta impune următoarea clasificare a lor:
a) stoc necesar sau stoc util, care asigură desfăşurarea continuă şi ritmică a ciclului de exploatare.
Există două noţiuni de stoc util:
• stocul normal, optim sau ideal, care asigură nivelul de rentabilitate optimă;
• stocul util efectiv, respectiv minimul de stoc care este necesar la funcţionarea unităţii patrimoniale.
b) **stoc de siguranţă (securitate**) pentru a preîntâmpina lipsa de regularitate în aprovizionarea unităţii patrimoniale;
c) **stoc de speculaţie (de rezervă conjunctural-speculativ**) constituit în condiţiile unor surplusuri de trezorerie şi profitând de ocaziile favorabile de cumpărare (este cazul materialelor supuse fluctuaţiilor de preţ);
d) **stoc zero**, ceea ce presupune că procesul de exploatare s-ar desfăşura fără stocuri sau cu stocuri foarte mici.
2.2. Conceptul de sistem de inventariere a stocurilor
Inventarierea, ca demers specializat în determinarea şi consemnarea realităţii faptice a stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie dintr-un patrimoniu contabil, şi inventarul, în care se finalizează această acţiune îndeplinesc în procesul de cunoaştere contabilă funcţii distincte şi se realizează după principii şi cu tehnici adecvate.
În conformitate cu prevederile ar. 8 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, toţi agenţii economici au obligaţia să -şi efectueze **inventarierea generală a patrimoniului** la începutul activităţii, cel puţin o dată pe an pe parcursul funcţionării sale, în cazul lichidării sau încetării activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege.
Inventarierea are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a patrimoniului fiecărei unităţi şi cuprinde toate elementele patrimoniale, precum şi bunurile deţinute cu orice titlu, aparţinând altor persoane juridice sau fizice:
Inventarierea reprezintă ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ şi valoric sau numai valoric, după caz, aflate în patrimoniul unităţii la data la care se efectuează.
La inceputul activităţii, inventarierea are ca obiect principal, stabilirea şi evaluarea elementelor patrimoniale ce constituie aport în natură.
Pe parcursul funcţionării sale, unitatea efectuează inventarierea patrimoniului, respectiv a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, cel puţin o dată pe an, de regulă, cu ocazia încheierii exerciţiului financiar.
În baza prevederilor art. 8, alin. 2 din Legea contabilităţii, Ministrul Finanţelor poate aproba excepţii

de la regula inventarierii obligatorii anuale, la solicitarea justificată a unităţii patrimoniale, cu avizul direcţiei generale judeţene a finanţelor publice şi controlul financiar de stat, respectiv, a municipiului Bucureşti.
În aplicarea prevederilor art. 8 din Legea contabilităţii, în funcţie de natura şi complexitatea activităţii lor, unităţile patrimoniale au obligaţia să asigure în principal următoarele:

- stabilirea perioadelor, organizarea şi numirea persoanelor
- împuternicite să efectueze inventarierea;
- pregătirea condiţiilor necesare efectuării inventarierii;
- înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiilor aferente exerciţiului;
- efectuarea faptică a inventarierii;
- determinarea rezultatelor inventarierii şi valorificarea acestora.

Inventarierea se efectuează la locurile de existenţă, de depozitare sau păstrare a bunurilor, prin numărare, cântărire, măsurare sau prin alte mijloace de determinare a existenţei faptice a acestora.
Toate bunurile inventariate, grupate pe gestiuni şi categorii de bunuri, se înscriu în **liste de inventariere**, care se semnează de către persoanele împuternicite să efectueze inventarierea.
Bunurile aparţinând altor persoane fizice sau juridice (în custodie, consignaţie, prelucrare, închiriere etc.) se inventariază şi se înscriu în liste separate. O copie de pe aceste liste se trimite, de regulă, şi persoanei juridice sau fizice, după caz, căreia îi aparţin bunurile respective.
Pentru bunurile depreciate sau inutilizabile sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, se întocmesc, de regulă, liste de inventariere separate.

Pentru deprecierea stocurilor de materii prime şi materiale, materiale de natura obiectelor de inventar, produse şi alte bunuri materiale, precum şi a producţiei în curs de execuţie se constituie, de regulă, la finele exerciţiului, cu ocazia inventarierii, ajustări pentru deprecierea de valoare pe seama cheltuielilor.
Rezultatele inventarierii se consemnează într-un **proces verbal de inventariere**, în care se înscriu, în principal perioada şi gestiunile inventariate, precum şi persoanele care au efectuat inventariere plusurile şi minusurile constatate; Compensările efectuate; bunurile depreciate;. valorificarea rezultatelor inventarierii, constituirea şi regularizarea provizioanelor, precum şi alte elemente privind concluziile şi propunerile referitoare la inventarierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.
O unitate patrimonială poate să-şi organizeze contabilitatea valorilor materiale alegând între **două sisteme de inventariere**, şi anume:
1. sistemul inventarului permanent;
2. sistemul inventarului intermitent.
1. **Sistemul inventarului permanent** presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiilor de intrare şi ieşire a bunurilor materiale, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât şi valoric. Această înregistrare se face Ia nivelul costului de achiziţie, costului de producţie sau a preţului prestabilit (standard), după caz[7].
La sfârşitul perioadei de gestiune valoarea stocului se stabileşte folosind relaţia:
$$Sf = Si + I - E, \quad (1)$$
în care:
Sf reprezintă valoarea stocurilor finale, stabilite prin inventariere;
Si - valoarea stocurilor iniţiale;
I - valoarea intrărilor;
E - valoarea ieşirilor.
La sfârşitul exerciţiului financiar soldurile conturilor de stocuri sunt comparate cu stocurile faptice stabilite prin inventariere. Dacă există diferenţe (plusuri sau minusuri de inventar) acestea se vor regulariza, aducându-se stocurile la nivelul lor real. În cazul utilizării inventarului permanent este, deci, posibil să se cunoască în orice moment cantitatea şi valoarea bunurilor materiale existente în stoc, cu o precizie destul de mare.
De regulă, sistemul inventarului permanent se aplică la unităţile patrimoniale (mari) ceea ce generează costuri ridicate (deoarece presupune numeroase înregistrări contabile şi calcule iterative).
2. **Sistemul inventarului intermitent**, care poate fi aplicat în unităţile patrimoniale din categoria celor mici sau mijlocii, constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei, în acest caz, (ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale plus valoarea intrărilor *(şi)* valoarea stocurilor finale, determinate pe baza inventarierii.
Relaţia de calcul este următoarea:
$$E = Si + 1 - Sf, \quad (2)$$
în care notaţiile au aceeaşi semnificaţie ca în relaţia (1).
În condiţiile utilizării inventarului intermitent „organizarea şi conducerea contabilităţii interne a

stocurilor este mai puţin complexă deoarece este eliminată întocmirea documentelor de evidenţă a ieşirilor de stocuri cât şi operarea lor în documentele de evidenţă a stocurilor pe de altă parte însă, acest sistem impune inventarieri faptice la intervale scurte de timp, uneori greu de realizat”[8].

Inventarul intermitent este "preferat" de unităţile patrimoniale din categoria celor mici şi mijlocii (care sunt şi cele mai numeroase), deoarece este mai simplu şi mai puţin costisitor decât inventarul permanent. Astfel, intrările de bunuri materiale din cursul perioadei de gestiune sunt înregistrate direct în conturile de cheltuieli corespunzătoare, renunţându-se la conturile de stocuri, în acest caz, recalcularea stocurilor scriptice după fiecare intrare nu mai este posibilă.

2.3 Purtătorii primari de informaţii

Potrivit reglementărilor contabile româneşti, „documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, ori înregistrat în contabilitate, după caz”.

Modelele registrelor de contabilitate, precum şi formularele comune ce se utilizează în activitatea financiară şi contabilă sunt prevăzute în "Nomenclatorul formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă" elaborat de Ministerul Finanţelor.

[7]Budugan Dorina, Contabilitate de gestiune, Ed. Pro Juventute, Focşani, 1998, p.53.

[8] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 72, al. 3.

„În cazul utilizării echipamentelor informatice pentru întocmirea documentelor justificative şi pentru prelucrarea şi înregistrarea datelor în contabilitate, registrele şi formularele privind activitatea financiară şi contabilă pot fi adaptate în funcţie de necesităţile proprii de utilizare, în condiţiile respectării conţinutului de informaţii al modelelor prevăzute în nomenclatorul menţionat mai sus”[9].

Realizarea unui control asupra existenţei şi mişcării stocurilor impune consemnarea riguroasă pe purtătorii de informaţii care pot fi grupaţi, în primul rând, în funcţie de natura operaţiei patrimoniale pe care o reflectă, şi anume:

• **documente primare sau centralizatoare de evidenţă a intrărilor de stocuri**: notă de recepţie şi constatare de diferenţe; bonul de predare transfer-restituire; procesul verbal de demontare-demolare etc.;

• **documente contabile de evidenţă a stocurilor**: fişa de magazie; fişa de magazie a formularelor cu regim special; fişa de evidenţă a materialelor şi obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă; fişa de cont analitic pentru valori materiale; registrul stocurilor etc.;

• **documente primare sau centralizatoare de evidenţă a ieşirilor de stocuri: bonul de consum (colectiv); fişa limită de consum; dispoziţia de livrare; avizul de insoţire a mărfii; procesul verbal de consum etc.**

Pentru intrările de stocuri se pot utiliza următoarele documente:

- ***Avizul de însoţire a mărfii,*** care se emite la livrarea stocurilor şi serveşte ca document pentru eliberarea şi scăderea din depozit a stocurilor, ca document de însoţire a bunurilor pe timpul transportului, ca document pentru întocmirea facturii şi document de încărcare a gestiunii primitorului.
- ***Factura fiscală***, care se întocmeşte în momentul livrării bunurilor, cu sau fără aviz de însoţire a mărfii. Factura reprezintă, actul justificativ pentru decontarea livrărilor care sunt efectuate.
- ***Nota de recepţie şi constatare de diferenţe,*** care se întocmeşte la primirea şi recepţia bunurilor, în cazurile când există diferenţe la recepţie, când sunt depozitate în mai multe locuri şi când sunt refuzate la plată, fiind ţinute doar în păstrare.
- ***Bon de predare-transfer-restituire,*** document folosit atât la consemnarea depozitării unor bunuri provenite din producţie proprie, cât şi pentru transferul lor între magazii ca restituiri la locurile de depozitare iniţiale.

Intrarea bunurilor în gestiune se realizează prin procesul de recepţie a stocurilor, proces care presupune parcurgerea anumitor **etape**:

- recepţia transportului pe baza documentului denumit ***„Proces verbal de constatare";***
- recepţia cantitativă, urmând ca pe baza constatărilor, gestionarul să întocmească ***„Notă de recepţie şi constatare de diferenţe";***
- recepţia calitativă, realizată de către ***specialişti, tehnologi.***

În cazul **decalajelor** între etapa de aprovizionare şi etapa de recepţie a stocurilor se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune, atât la locul de depozitare cât şi la contabilitate pe baza recepţiei şi a celorlalte documente însoţitoare,
- bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune

Pentru ieşirile de stocuri *se pot folosi următoarele documente:*

- ***Avizul de însoţire a mărfii şi Factura fiscală****, pentru ieşirile în afara unităţii patrimoniale.*
- ***Bonul de consum****,* pentru materii prime şi materiale date în consumul productiv. Acesta poate fi bon de consum individual sau bon de consum colectiv.

[9] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 15.

- ***Fişa limită de consum***, utilizată la consumul materiilor prime cu frecvenţă mare a ieşirilor din magazie.
- ***Bon de vânzare***, utilizat pentru vânzarea de mărfuri prin unităţile cu amănuntul.
Evidenţa operativă a stocurilor se realizează acolo unde se produc faptele.
Documentul de evidenţă operativă la depozit *este* ***„Fişa de magazie”***. Fişa de magazie se conduce la locurile de depozitare a stocurilor şi se deschide pentru fiecare sortiment care este depozitat. Operaţiile economice se consemnează în „Fişa de magazie” numai cantitativ.
Livrarea mărfurilor şi a produselor se face pe baza ***„Dispoziţiei de livrare”, „Avizului de însoţire a mărfii" şi a „Facturii fiscale".***
În situaţia ***decalajelor între procesul de vânzare şi momentul livrării bunurilor*** acestea se înregistrează ca ieşiri din unitate astfel:
- bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune iar în contabilitate se înregistrează în conturi extrabilanţiere,
- bunurile livrate şi nefacturate se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare cât şi în contabilitate, pe baza documentelor aferente.
În funcţie de specificul activităţilor, mai pot fi întocmite şi ***alte documente de evidenţă operativă*** *cum sunt:*
- Raportul de gestiune;
- Registrul stocurilor;
- Bonul de primire în consignaţie;
- Borderoul de primire a obiectelor în consignaţie;
- Borderoul de ieşire a obiectelor din consignaţie;
- Borderou de predare a documentelor.

2.4. Evaluarea elementelor de stocuri

Potrivit reglementărilor contabile româneşti "pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute trebuie respectate, cu bună-credinţă, regulile privind evaluarea patrimoniului şi celelalte norme şi principii contabile"[10].
De asemenea, metodele de evaluare adoptate de unitatea patrimonială trebuie să fie aceleaşi în tot cursul exerciţiului, precum şi de la un exerciţiu la altul, în cazuri justificate şi în condiţiile prevăzute de lege, unitatea patrimonială poate schimba metodele de evaluare, făcând în acest sens menţiuni în anexa la bilanţ, prezentând influenţele asupra situaţiei patrimoniale şi financiare, precum şi asupra rezultatului exerciţiului".
Evaluarea elementelor de stocuri se realizează după principii şi tehnici distincte în funcţie de momentul la care se face evaluarea, şi anume:
a) la data intrării în patrimoniu;
b) cu ocazia inventarierii;
c) la încheierea exerciţiului;
d) la data ieşirii din patrimoniu.
a) La data intrării in patrimoniu, elementele de stocuri (bunurile materiale) se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă, care se stabileşte astfel:
• bunurile reprezentând aport la capitalul social sau obţinute cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate, în funcţie de preţul pieţei, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;
• bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziţie denumită cost de achiziţie. Acesta este egal cu preţul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport- aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv;
• bunuri produse în unitatea patrimonială la costul de producţie. Acesta cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producţie,

[10] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 23.

precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia. Cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu se includ în costul de producţie, dar pot fi incluse dobânzile la creditele bancare contractate pentru producţia cu ciclu lung de fabricaţie, aferente perioadei.
În funcţie de natura bunurilor materiale, evaluarea şi înregistrarea în contabilitate se face astfel:
• materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri procurate cu titlu oneros, la costul de achiziţie;
• producţia în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială, la costul de producţie;
• animalele şi păsările, la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.
b) Evaluarea elementelor de stocuri cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală sau de

utilitate a fiecărui element, denumită valoarea de inventar, stabilită în funcţie în utilitatea bunului în unitate şi preţul pieţei, astfel:

• bunurile de natura stocurilor se evaluează la valoarea actuală (valoarea de inventar). Diferenţele între soldurile scriptice corespunzătoare bunurilor respective şi stocurile constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează în contabilitate ca plusuri sau minusuri de inventar, după efectuarea în prealabil, a compensărilor admise, de regulă, numai în cazul în care există riscul de confuzie între acestea, pentru aceeaşi perioadă de gestiune;

• bunurile depreciate (inutilizabile sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate) se evaluează la valoarea de utilitate a fiecărui element, în funcţie de utilitatea bunului în unitate şi de preţul pieţei.

c) Evaluarea elementelor de stocuri la incheierea exerciţiului prin bilanţul contabil se face la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele evaluărilor la inventariere.

În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii:

• pentru elementele de stocuri la care au rezultat diferenţe în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, în bilanţ acestea sunt evaluate la valoarea lor de intrare. Deci, plusul de valoare nu se înregistrează în contabilitate;

• pentru elementele de stocuri la care s-au constatat diferenţe în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, în bilanţ acestea sunt evaluate la valoarea de inventar, în contabilitate aceste elemente de stocuri vor continua să fie înregistrate la valoarea lor de intrare, iar minusul de valoare datorat unor deprecieri reversibile se înregistrează prin intermediul conturilor de provizioane (se constituie un provizion).

d) Evaluarea elementelor de stocuri la data ieşirii din patrimoniu sau la darea in consum se face la valoarea lor de intrare. Deoarece în practica unităţilor patrimoniale nu toate elementele de stocuri pot fi urmărite individual se disting două categorii ale acestora:

• elemente de stocuri identificabile, adică bunuri ce sunt individualizate pentru fiecare articol sau categorie de bunuri, atât în momentul intrării în patrimoniu cât şi cele ale gestionării, stocării şi ieşirii din stoc;

• elemente de stocuri interschimbabile *(sau interşarjabile),* adică bunuri care în interiorul fiecărei categorii nu pot fi identificate pe fiecare unitate după intrarea lor în gestiune.

Ca urmare, Reglementările şi standardele internaţionale recomandă următoarele metode de evaluare a elementelor de stocuri la ieşirea din patrimoniu:

1. metoda "costului mediu prudent" (CMP);
2. metoda "primei intrări-primei ieşiri" (FIFO);
3. metoda "ultimei intrări-primei ieşiri" (LIFO);
4. metoda "costului sau preţului standard" (prestabilit);
5. metoda "costului de înlocuire" sau "următorul intrat - primul ieşit" (NIFO);
6. metoda "preţului de vânzare".

Potrivit reglementărilor contabile româneşti, la ieşirea din patrimoniu bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei "costului mediu ponderat" (CMP), metodei "primei intrări - primei ieşiri" (FIFO) sau a metodei "ultimei intrări - primei ieşiri" (LIFO), dar se mai poate face şi la "preţuri standard"[11]. Rezultă, deci, că sunt recunoscute primele patru metode din clasificarea prezentată anterior.

l .Metoda "costului mediu ponderat" (CMP)

[11] *** Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct. 68 şi pct. 69.

Costul unitar mediu ponderat se calculează fie după fiecare intrare, fie lunar[12], ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea intrărilor si cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantităţile intrate:

$$CMP = \frac{S + I_i}{Q_S + Q_{I_i}} \quad (1)$$

în care:

Si reprezintă valoarea totală a stocului iniţial;
I - valoarea intrărilor;
Qsi - stocul iniţial;
Qi - cantităţile intrate.
Metoda costului mediu ponderat poate fi aplicată în două variante:
a) metoda costului mediu unitar ponderat calculat la sfârşitul perioadei ($CMUP_t$);
b)metoda costului mediu unitar ponderat calculat după fiecare intrare în stoc (CMUPui).
a) Metoda costului mediu unitar ponderat calculat la sfârşitul perioadei *(sau metoda costului mediu unitar ponderat global sau total),* presupune o singură evaluare a stocurilor la sfârşitul perioadei de gestiune, conform relaţiei:

$CMUP_t = \sum$

$\sum$

$+$

$+$

Si I
i

Q Q
S I

(2)

în care notaţiile au aceeaşi semnificaţie ca în relaţia (1).
În cursul perioadei de gestiune se înregistrează cantitativ şi valoric doar intrările, în timp ce ieşirile din stoc se înregistrează numai cantitativ. La sfârşitul perioadei de gestiune se calculează $CMUP_t$ şi se evaluează toate ieşirile din stoc.
Această variantă a metodei costului mediu unitar ponderat are avantajul:
- de a nivela variaţiile de cost în cazul fluctuaţiilor de curs;
- de a simplifica calculele de evaluare a stocurilor.

Dezavantajele acestei variante sunt următoarele:
- nu permite evaluarea fiecărei ieşiri din stoc, ci numai evaluarea lor globală la sfârşitul perioadei de gestiune, ceea ce este în contradicţie cu principiul de bază al inventarului permanent: posibilitatea de a determina în orice moment valoarea stocului final;
- mijloc de netezire a valorilor: valoarea stocurilor finale va fi minimizată în perioadele de creştere a preţurilor şi supraevaluată în perioadele de scădere a preţurilor.

b) Metoda costului mediu unitar ponderat calculat după fiecare intrare permite evaluarea ieşirilor, în funcţie de recepţionarea unui nou lot. Relaţia de calcul este următoarea:

$CMUP_{ui} =$

Si I ui
i ui

Q Q
S I

$+$

$+$

(3)

în care: I_{ui} şi Q
$_{Iui}$ reprezintă valoarea, respectiv cantitatea ultimei intrări pentru care se calculează CMUPui.
Avantajele acestei variante sunt următoarele:
- valoarea stocului şi a ieşirilor din stoc sunt cunoscute în permanenţă;
- valoarea ieşirilor calculate astfel sunt mai apropiate realităţii economice din acel moment.

Datorită complexităţii sale, utilizarea acestei variante de calcul a costului mediu unitar ponderat este dificilă, mai ales pentru ciclurile de exploatare în care mişcările de stocuri sunt foarte numeroase. Ea poate fi, însă, uşor adaptată în cazul unor gestiuni automatizate.

2. Metoda FIFO (FIRST-IN, FIRST-OUT)

Potrivit acestei metode bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică.
Avantajele metodei FIFO:

• este simplă şi uşor de aplicat;
•stocurile finale sunt evaluate la valorile cele mai recente şi sunt deci mai apropiate de realitatea economică.
12 Budugan Dorina, Contabilitate de gestiune, Ed. Pro Juventute, Focşani, 1998, p.57.

Dezavantajele metodei FIFO:
• ieşirile din stoc sunt subevaluate în perioada de inflaţie ceea ce conduce la o minimizare a cheltuielilor şi la o supraevaluare a rezultatului financiar;
• invers, ieşirile din stoc sunt supraevaluate într-o perioadă de scădere a preţurilor, deci, costurile se corelează cu întârziere cu variaţiile de preţ.

3. Metoda LIFO (LAST-IN, FIRST-OUT)

Potrivit acestei metode, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului anterior, în ordine cronologică.
Avantajele metodei LIFO:
• ieşirile din stoc sunt evaluate la costurile cele mai recente;
• în perioadele de inflaţie, consumurile sunt supraevaluate, în comparaţie cu metoda FIFO, ceea ce conduce la o majorare a cheltuielilor şi la o diminuare a rezultatului financiar, deci o micşorare a impozitului pe profit;
• fenomenul invers se produce într-o perioadă de scădere a preţurilor.
Dezavantajele metodei LIFO:
• costurile se corelează cu variaţiile de preţ, dar stocul este subevaluat în caz de depreciere monetară;
• în perioada de creştere puternică a preţurilor, unitatea patrimonială, care poate fixa preţurile sale de vânzare după costurile complete, este interesată să urmărească ca, preţurile de vânzare să urmeze imediat preţurilor sale de cumpărare, astfel încât preţurile de vânzare să genereze o rezervă suficientă pentru a face faţă cumpărărilor. Această argumentare nu este cu toate acestea valabilă, decât, dacă întârzierile de lichidare sunt mai scurte decât duratele de viaţă ale stocurilor.

4. Metoda costului standard sau prestabilit

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor şi altor bunuri de natura stocurilor se poate face şi la costuri (preţuri) standard pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite preţuri de înregistrare, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz. Diferenţele de preţ astfel stabilite, la intrarea bunurilor respective în patrimoniu, se înregistrează proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor.
Costurile standard, folosite pentru înregistrarea în contabilitate a bunurilor de natura stocurilor, este necesar să fie actualizate periodic, de regulă cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori.
În cazul în care evaluarea bunurilor materiale se face la costuri standard, diferenţele stabilite între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate.
Repartizarea diferenţelor de preţ asupra bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:
Coeficient de repartizare = (Soldul iniţial al diferenţelor de preţ + Diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului) / (Sold iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare + Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare cumulat de la incep. anului)
Acest coeficient de repartizare se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.
La finele perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie, respectiv de producţie, după caz.
Obiectul acestei metode este, deci, de a obţine simplu şi rapid o evaluare în timp real a ieşirilor din stocuri.
Costul prestabilit, utilizat în acest caz, este fix pentru perioada de gestiune în curs. De asemenea, el este determinat integrând, în acelaşi timp, rezultatele trecute (anterioare), dar şi obiectivele pe care şi le fixează unitatea patrimonială în perspectivă.
Acest cost poate fi:
• fie costul mediu unitar ponderat rotunjit;
• fie costul mediu unitar ponderat al perioadei precedente;
• un cost standard (prestabilit).

Avantajele metodei costurilor standard (prestabilite):
• costurile prestabilite servesc atât la înregistrarea ieşirilor cât şi a intrărilor în stoc, ceea ce simplifică calculaţia şi reduce volumul de muncă;
• costurile sunt cunoscute pe durata unui exerciţiu; ele rămân fixe;
• valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei de gestiune va fi cunoscută foarte repede;

• costurile prestabilite sunt şi baza controlului gestionar şi a evaluării (măsurării) rezultatelor.
Dezavantajele metodei costurilor standard (prestabilite):
• costurile utilizate nu sunt costuri reale;
• la sfârşitul exerciţiului trebuie să se procedeze la o apropiere între rezultatele analitice şi cele ale contabilităţii financiare cu scopul de a corecta diferenţele de evaluare a costurilor.
Exemplu: În cursul unei perioade de gestiune o entitate economică înregistrează operaţiunile de intrare şi de ieşire privind materiile prime, astfel:
1.04.2011 stoc iniţial: 100 buc x 2,2lei/buc = 220 lei
3.04.2011 ieşire: 20 buc
6.04.2010 intrare: 30 buc x 2 lei/buc = 60 lei
9.04.2011 ieşire: 35 buc
12.04.2011 intrare: 25 buc x 2,5lei/buc = 62,5lei
14.04.2011 intrare: 35 buc x 2,2lei/buc = 77 lei
15.04.2011 ieşire: 50 buc
16.04.2011 ieşire: 20 buc
18.04.2011 intrare: 80 buc x 2,1 lei/buc = 168 lei
19.04.2011 intrare: 70 buc x 2,3 lei/buc = 161 lei
21.04.2011 ieşire: 60 buc
22.04.2011 intrare: 30 buc x 2,1 lei/buc = 63lei
26.04.2011 ieşire: 30 buc
27.04.2011 ieşire: 25 buc
28.04.2011 intrare: 60 buc x 2 lei/buc = 120 lei
29.04.2011 intrare: 100 buc x 2,1 lei/buc = 210 lei
30.04.2011 ieşire: 60 buc
1. Evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu după metoda costului mediu ponderat:
1.a) CPMt (Tabel 2.)
1.a) Costul mediu ponderat calculat la sfarşitul perioadei sau costul mediu ponderat total (CMPt)
CMPt = 2,15
530
1141,5
100 430
220 921,5 = =
+
+
=
+
+
$\sum \sum$
QSi QI
VSi VI
Valoarea stocului final:
VSf = VSi+VI-VE = 220+912,5-602 = 530,5
Tabel 21. Calculul CMPt
Data Intrări (I) Ieşiri (E) Stoc final
Q Cu V Q Cu V Q Cu V
1.04 - - - - - - 100 2,2 220
3.04 - - - 20 - - 80 - -
6.04 30 2 60 - - - 110 - -
9.04 - - - 35 - - 75 - -

12.04 25 2,5 62,5 - - - 100 - -
14.04 35 2,2 77 - - - 135 - -
15.04 - - - 50 - - 85 - -
16.04 - - - 20 - - 65 - -
18.04 80 2,1 168 - - - 145 - -
19.04 70 2,3 161 - - - 215 - -
21.04 - - - 60 - - 155 - -
22.04 30 2,1 63 - - - 185 - -
26.04 - - - 30 - - 155 - -
27.04 - - - 25 - - 130 - -
28.04 60 2 120 - - - 190 - -
29.04 100 2,1 210 - - - 290 - -
30.04 - - - 60 - - 230 - -
Total 430 **-** 921,5 280 2,15 602 **230 -** 530,5
21
1. b) CPMui (Tabel 22.)
Tabel 22. Calculul CMPui
CMPui/06.04= 2,15
80 30
176 60 =
+
+
CMPui/12.04= 2,24
75 25
161,25 62,5 =
+
+
CMPui/14.04= 2,23
100 35
224 77 =
+
+
CMPui/18.04= 2,16
65 80
144,95 168 =
+
+
CMPui/19.04= 2.21
145 70
313,2 161 =
+
+
CMPui/22.04= 2,2
155 30
342,55 63 =
+
+
CMPui/28.04= 2,14
130 60
286 120 =
+
+

CMPui/29.04= 2,13
190 100
406,6 210 =
+
+
2. Metoda FIFO (Tabel 2..)
Tabel 2.3 Calculul potrivit FIFO
Data Intrări (I) + Ieşiri (E) - Stoc
Q Cu V Q Cu V Q Cu V
1.04 - - - - - - 100 2,2 220
3.04 - - - 20 (I) 2,2 44 (I) 80 2,2 176
6.04 30 2 60 - - - (I) 80
(II) 30
110
2,2
2
176
60
236
9.04 - - - 35 (I) 2,2 77 (I) 45
(II) 30
75
2,2
2
99
60
159
12.04 25 2,5 62,5 - - - (I) 45
(II) 30
2,2
2
99
60
Data Intrări (I) + Ieşiri (E) - Stoc
Q Cu V Q Cu V Q Cu V
1.04 - - - - - - 100 2,2 220
3.04 - - - 20 2,2 44 80 2,2 176
6.04 30 2 60 - - - 110 2,15 236,5
9.04 - - - 35 2,15 75,25 75 2,15 161,25
12.04 25 2,5 62,5 - - - 100 2,24 224
14.04 35 2,2 77 - - - 135 2,23 301.05
15.04 - - - 50 2,23 111,5 85 2,23 189,55
16.04 - - - 20 2,23 44,6 65 2,23 144,95
18.04 80 2,1 168 - - - 145 2,16 313,2
19.04 70 2,3 161 - - - 215 2,21 475,15
21.04 - - - 60 2,21 132,6 155 2,21 342,55
22.04 30 2,1 63 - - - 185 2,2 407
26.04 - - - 30 2,2 66 155 2,2 341
27.04 - - - 25 2,2 55 130 2,2 286
28.04 60 2 120 - - - 190 2,14 406,6
29.04 100 2,1 210 - - - 290 2,13 617,7
30.04 - - - 60 2,13 127,8 230 2,13 489,9
Total 430 **-** 921,5 280 - 656,75 **230 2,13** 489,9
22
(III) 25
100
2,5 62,5
221,5

14.04 35 2,2 77 - - - (I) 45
(II) 30
(III) 25
(IV)35
135
2,2
2
2,5
2,2
99
60
62,5
77
298,5
15.04 - - - 45 (I)
5(II)
50
2,2
2
99
10
109
(I) 0
(II) 25
(III) 25
(IV) 35
85
-
2
2,5
2,2
-
50
62,5
77
198,5
16.04 - - - 20 (II) 2 40 (V) 0
(II) 5
(III) 25
(IV) 35
65
-
2
2,5
2,2
-
10
62,5
77
149,5
18.04 80 2,1 168 - - - (I) 0
(II) 5
(III) 25
(IV) 35
(V) 80
145
-2
2,5
2,2

2,1
-
10
62,5
77
168
317,5
19.04 70 2,3 161 - - - (I) 0
(II) 5
(III) 25
(IV) 35
(V) 80
(VI) 70
145
-2
2,5
2,2
2,1
2,3
-
10
62,5
77
168
161
478,5
21.04 - - - 5 (II)
25 (III)
30 (IV)
60
2
2,5
2,2
10
62,5
66
138,5
(I) 0
(II) 0
(III) 0
(IV) 5
(V) 80
(VI) 70
155
-
-
-
2,2
2,1
2,3
-
-
-
11
168
161
340
22.04 30 2,1 63 - - - (I) 0
(II) 0

(III) 0
(IV) 5
(V) 80
(VI) 70
(VII) 30
185
-
-
-
2,2
2,1
2,3
2,1
-
-
-
11
168
161
63
403
26.04 - - - 5 (IV)
25 (V)
30
2,2
2,1
11
52,5
63,5
(I) 0
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 55
(VI) 70
(VII) 30
155
-
--
-
2,1
2,3
2,1
-
--
-
115.5
161
63
339,5
27.04 - - - 25(V) 2,1 52,5 (I) 0
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 30
(VI)70
(VII) 30
130
-

-
-
-
2,1
2,3
2,1
-
-
-
-
63
161
63
287

28.04 60 2 120 - - - (I) 0
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 30
(VI) 70
(VII) 30
(VIII) 60
190
--
-
-
2,1
2,3
2,1
2
--
-
-
63
161
63
120
407
29.04 100 2,1 210 - - - (I) 0
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 30
(VI) 70
(VII) 30
(VIII) 60
(IX) 100
290
-
-
--
2,1
2,3
2,1
2
2,1
-
-

--
63
161
63
120
210
617
30.04 - - - 30 (V)
30 (VI)
60
2,1
2,3
63
69
132
(I) 0
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 0
(VI) 40
(VII) 30
(VIII) 60
(IX) 100
230
-
-
-
-
-
2,3
2,1
2
2,1
-
-
-
-
-
92
63
120
210
485
Total 430 **-** 921,5 280 - 656,5 **(VI) 40**
(VII) 30
(VIII) 60
(IX) 100
230
2,3
2,1
2
2,1
92
63
120
210
485
3. Metoda LIFO (Tabel 24.)

Tabel 24. Calculul potrivit LIFO
Intrări Data (I) + Ieşiri (E) - Stoc
Q Cu V Q Cu V Q Cu V
1.04 - - - - - - 100 2,2 220
3.04 - - - 20 (I) 2,2 44 (I) 80 2,2 176
6.04 30 2 60 - - - (I) 80
(II) 30
110
2,2
2
176
60
236
9.04 - - - 30 (II)
5 (I)
35
2
2,2
60
11
71
(I)75
(II) 0
75
2,2
-
165
-
165
12.04 25 2,5 62,5 - - - (I) 75
(II) 0
(III) 25
100
2,2
-
2,5
165
-
62,5
227,5
14.04 35 2,2 77 - - - (I)75
(II)0
(III)25
(IV)35
135
2,2
-
2,5
2,2
165
-
62,5
77
304,5
15.04 - - - 35 (IV)
15 (III)
50
2,2
2,5

77
37,5
114,5
(I)75
(II)0
(III)10
2,2
-
2,5
165
-
25
24
(IV) 0
135
- -
190
16.04 - - - 10 (III)
10 (I)
20
2,5
2,2
25
22
47
(I)65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
65
2,2
-
-
-
143
-
-
-
143
18.04 80 2,1 168 - - - (I) 65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 80
145
2,2
-
-
-
2,1
143
-
-
-
168
311
19.04 70 2,3 161 - - - (I) 65
(II) 0
(III) 0

(IV) 0
(V) 80
(VI) 70
215
2,2
-
-
-
2,1
2,3
143
-
-
-
168
161
472
21.04 - - - 60 (VI) 2,3 138 (I) 65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 80
(VI) 10
155
2,2
-
-
-
2,1
2,3
143
-
-
-
168
23
334
22.04 30 2,1 63 - - - (I) 65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 80
(VI) 10
(VII) 30
185
2,2
-
--
2,1
2,3
2,1
143
-
--
168
23
63
397
26.04 - - - 30 (VII) 2,1 63 (I) 65

(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 80
(VI) 10
(VII) 0
155
2,2
-
-
-
2,1
2,3
-
143
-
-
-
168
23-
334
27.04 - - - 10 (VI)
15 (V)
25
2,3
2,1
23
31,5
54,5
(I) 65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 65
(VI) 0
(VII) 0
130
2,2
-
-
-
2,1
-
-
143
-
-
-
136,5
-
-
279,5
28.04 60 2 120 - - - (I) 65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 65
(VI) 0
(VII) 0

(VIII) 60
190
2,2
-
-
-
2,1
-
-2
143
-
-
-
136,5
-
-
120
399,5
29.04 100 2,1 210 - - - (I) 65
(II) 0
2,2
-
143
-
25
(III) 0
(IV) 0
(V) 65
(VI) 0
(VII) 0
(VIII) 60
(IX) 100
290
--
2,1
-
-
2
2,1
--
136,5
-
-
120
210
609,5
30.04 - - - 60 (IX) 2,1 126 (I) 65
(II) 0
(III) 0
(IV) 0
(V) 65
(VI) 0
(VII) 0
(VIII) 60
(IX) 40
230
2,2
-
-

-
2,1
-
-
2
2,1
143
-
-
-
136,5
-
-
120
84
483,5
Total 430 **-** 921,5 **280 - 658 (I) 65**
(V) 65
(VIII) 60
(IX) 40
230
2,2
2,1
2
2,1
143
136,5
120
84
483,5
4. Metoda preţului (costului) standard
Se considerâ că entitatea economică are stabilit un cost standard de 2,2 lei/buc. Să se evalueze ieşirile de stoc şi stocul final conform acestei metode:
D 301(CS) C
01.04 (Si) **100 x 2,2 = 220**
6.04 30 x 2,2 = 66
12.04 25 x 2,2= 55
14.04 35 x 2,2= 77
18.04 80 x 2,2= 176
19.04 70 x 2,2= 154
22.04 30 x 2,2= 66
28.04 60 x 2,2= 132
29.04 100 x 2,2= 220
3.04 20 x 2,2 = 44
9.04 35 x 2,2 = 77
15.04 50 x 2,2 = 110
16.04 20 x 2,2 = 44
21.04 60 x 2,2 = 132
26.04 30 x 2,2 = 66
27.04 25 x 2,2 = 55
30.04 60 x 2,2 = 132
(Rd) 946 (Rc) 660
(TSd) 1166 (TSc) 660
Sfd = 506
D 308(Ca-CS) C
01.04 (Si) **70 x (2,2 – 2,2)** = 0
6.04 30 x (2-2,2) = -6
12.04 25 x (2,5-2,2)= 7,5
14.04 35 x (2,2-2,2)= 0

18.04 80 x (2,1-2,2)= -8
19.04 70 x (2,3-2,2)= 7
22.04 30 x (2,1-2,2)= -3
28.04 60 x (2-2,2)= -12
29.04 100 x (2,1-2,2)= -10
(Rd) -24,5 (Rc) = - 13,86
(TSd) -24,5 (TSc) = -13.86
(Sfd) -10,64
26
K= 0,0210
220 946
0 24,5
301 301
308 308 = –
+
–
=
+
+
Sid Rd
Sid Rd
Rc308 **= K x Rc301 = - 0,0210 x 660 = - 13,86**
Stoc final = 506 – 10,64 = 495,36
3.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 20 buc evidențiate la
C.S.
44 44
6.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziționarea
a 30 buc materii prime la CS
66
-6
11,4
71,4
9.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 35 buc materii
prime la CS.
77 77
12.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziționarea
a 25 buc materii prime la CS
55
7,5
11,875

743,75
14.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziţionarea
a 35 buc materii prime la CS
77
0
14,63
91,63
15.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 50 buc materii
prime la CS.
110 110
16.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 20 buc materii
prime la CS.
44 44
18.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziţionarea
a 80 buc materii prime la CS
176
-8
31,92
199,92
19.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziţionarea
154
7
30,59
191,59
27
a 70 buc materii prime la CS
21.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 60 buc materii
prime la CS.
132 132
22.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziţionarea

a 30 buc materii prime la CS
66
-3
11,97
74,97
26.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 30 buc materii
prime la CS.
66 66
27.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 25 buc materii
prime la CS.
55 55
28.04
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziţionarea
a 60 buc materii prime la CS
132
-12
22,8
142,8
29.03
% = 401
301
308
4426
Se inregistrează achiziţionarea
a 100 buc materii prime la CS
220
-10
39,9
24,99
30.04
601 = 301
Se inregistrează darea in
consum a 60 buc materii
prime la CS.
132 132
30.04
601 = 308
Se inregistrează darea in
consum şi a diferenţelor de
preţ a materiilor prime.
- 13,86 - 13,86
VE = VE301 + VE308 = Rc301 + Rc308 = 660 – 13,86 = 646,14
Analiza comparativă a metodelor de evaluare a stocurilor la ieşirea din patrimoniu se poate structura în Tabelul 1.5.
Tabel 1.5. Analiza comparativă dintre metode
Caracteristică CMP
CMPt CMPui
FIFO LIFO PS
Si 220 220 220 220 220

Σ I 921,5 921,5 921,5 921,5 921,5
Σ E 602 656,75 656,5 658 646,14
Sf 530,5 489,9 485 483,5 495,36

Se constată din datele prezentate în tabel că rezultatul exerciţiului nu depinde numai de performanţele economico-financiare ale entităţii ci şi de opţiunile sale metodologice pe linie de evaluare a stocurilor la ieşire din patrimoniu.
Metodele epuizării succesive a stocurilor (FIFO şi LIFO) sunt complexe şi implică necesitatea cunoaşterii permanente a stocurilor.
Metodele de evaluare analizate sunt excelente din punct de vedere principial însă este deosebit de important a şti până la ce punct pot prezenta date exacte.
Metodele FIFO şi LIFO dau rezultate extreme prima ajungând la valoarea cea mai ridicată iar LIFO cea mai mică.
În cazul variantei metodei CMP evaluarea se situează ca mărime între valorile date de celelalte două metode.
Metoda LIFO prezintă avantajul că pune în evidenţă în contul de profit şi pierdere corelaţia veniturilor cu costurile bunurilor vândute, ea nu este însă cea mai indicată metodă de determinare a valorii curente a stocurilor care figurează în bilanţ în special pe termen lung când se înregistrează creşteri sau descreşteri ale preţurilor.
Metoda FIFO este cea mai indicată metodă de evaluare a stocurilor deoarece valoarea stocului final determinat astfel este ceam mai apropiată de valoarea curentă oferind astfel o imagine mult mai reală asupra stocurilor.Dacă din contră costurile sunt în scădere prin aplicarea metodei FIFO ieşirile sunt evaluate la valoarea cea mai ridicată iar profitul în acest caz va fi minim.
Minimizarea profitului este dată de marja cea mai scăzută (datorită costului ieşirilor cel mai ridicat) cât şi a profitului potenţial (minim) degajat din soldul final.
Stocurile finale sunt evaluate la costurile cele mai scăzute. În acest caz dacă se aplică metoda LIFO efectele sunt opuse, ieşirile vor fi evaluate la costurile cele mai scăzute, stocurile finale la costurile cele mai ridicate iar profitul va fi majorat.

5. Metoda NIFO (NEXT-IN, FIRST-OUT)

Potrivit acestei metode, ieşirile sunt evaluate la costul ultimei intrări (eventual la costul estimat al următoarei intrări) sau al ultimului lot produs (eventual la costul estimativ al următorului lot ce se va fabrica).
Ieşirile sunt estimate la valoarea de înlocuire şi este, deci, necesar, pentru a nu se obţine un sold negativ, să se reevalueze stocul final.
Stocul necesar ("stock-outil") este deci reevaluat permanent (diferenţa din reevaluare fiind neutralizată).
Avantajele metodei NIFO:
• valoarea ieşirilor este cunoscută pe întreaga perioadă de gestiune;
• costul estimativ sau costul de înlocuire reprezintă un adevărat cost economic, motiv pentru care este recomandată în perioadele de inflaţie puternică (hiperinflaţie) sau pentru unităţi patrimoniale care folosesc bunuri ce devin foarte repede perisabile.
Dezavantajele metodei NIFO:
o costurile utilizate sunt costuri aproximative;
o la sfârşitul perioadei de gestiune se procedează la o apropiere între rezultatele analitice şi rezultatele contabilităţii financiare cu scopul de a corecta evaluarea costului;
o metoda nu este autorizată din punct de vedere contabil şi fiscal în practica unităţilor patrimoniale din ţara noastră.

6. Metoda preţului de vanzare

Potrivit acestei metode ieşirile din stoc, precum şi intrările, sunt evaluate sistematic la preţ de vânzare. Această metodă poate fi utilizată (practicată) atunci când se urmăreşte simplificarea evidenţei operative şi analitice a gestiunilor de bunuri destinate vânzării.
Avantajele metodei preţului de vânzare:
• valoarea ieşirilor este cunoscută pe întreaga perioadă de gestiune;
• permite simplificarea calculelor (sarcinilor), mai ales în gestiunile în care produsele sunt numeroase şi viteza de rotaţie a stocurilor mare.
Dezavantajele metodei preţului de vânzare:
• metoda nu este autorizată de normele contabile româneşti;
• regularizarea valorilor stocurilor se poate efectua doar la sfârşitul perioadei de gestiune.
Din analiza acestor metode se degajă ideea că unităţile patrimoniale dispun de o anumită flexibilitate pentru evaluarea stocurilor lor şi, indirect, a rezultatului exerciţiului.

În cazul în care contabilitatea analitică evaluează stocurile folosind o metodă nerecunoscută (neavizată) de Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii va fi nevoie să se retrateze valoarea stocului final ca să se ajungă la o concordanţă cu valoarea stocului reţinută de contabilitatea financiară şi care trebuie să figureze în bilanţ.

2.5. Contabilitatea analitică a stocurilor

Contabilitatea internă a stocurilor trebuie astfel încât să permită urmărirea existenţei şi mişcării acestora cantitativ şi valoric pe fiecare loc de depozitare în parte, pe feluri de materiale, produse, mărfuri etc., precum şi pe gestiuni. Astfel, organizarea contabilităţii interne a stocurilor presupune un ansamblu de activităţi desfăşurate de o unitate patrimonială în vederea realizării unui sistem informaţional eficient privind:

- ţinerea evidenţei tehnico – operative a diferitelor categorii de stocuri;
- stabilirea metodelor de evaluare şi de contabilitate analitică a stocurilor;
- organizarea controlului prin inventariere a stocurilor;
- analiza eficienţei activităţii desfăşurate privind gestiunea internă şi contabilitatea stocurilor.

Potrivit reglementărilor contabile româneşti, în cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale[13]:

a) metoda operativ-contabilă (pe solduri);
b) metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont-analitic);
c) metoda global-valorică.

a) **Metoda operativ – contabilă *(pe solduri)*** se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar şi a produselor.

Ea constă în ţinerea, la locul de depozitare, a evidenţei cantitative a bunurilor materiale pe categorii, iar la contabilitate a evidenţei valorice desfăşurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din *fişele de magazie* în *Registrul stocurilor*.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) este mai eficientă în practică decât celelalte metode de organizare a contabilităţii analitice a stocurilor, prezentând unele avantaje, dintre care menţionăm[14]:

- *Registrul stocurilor* scuteşte unităţile patrimoniale de a mai întocmi *fişele conturilor analitice pentru valorile materiale* (care consumă mult timp pentru înregistrarea operaţiunilor economico – financiare);
- *Registrul stocurilor înlocuieşte* înlocuieşte *balanţele analitice lunare de verificare* care se întocmesc în condiţiile aplicării metodei cantitativ-valorice (pe fişe de conturi analitice);
- *Contribuie* la apărarea integrităţii valorilor din gestiune, prin urmărirea atentă de către contabilitate, a operaţiunilor înregistrate în fişele de magazie de la gestionar.

b) **Metoda cantitativ –valorică (pe fişe de conturi analitice)**, constă în ţinerea evidenţei cantitative pe categorii de bunuri materiale la locul de depozitare, iar în contabilitatea a evidenţei cantitativ-valorice. Contabilitatea stocurilor se desfăşoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri.

Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantităţile înregistrările în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate. Metoda cantitativ – valorică (pe fişe de conturi analitice) este simplă şi prezintă avantajul că poate furniza în orice moment date cu privire la existenţa şi mişcarea bunurilor materialelor. Are însă dezavantajul că necesită un volum mare de muncă deoarece înregistrarea mişcărilor cantitative de bunuri se face atât în *fişele de magazie* cât şi în *fişele de conturi analitice* de la contabilitatea stocurilor[15].

c) **Metoda global-valorică constă** în ţinerea evidenţei bunurilor materiale numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cea din contabilitatea stocurilor se face periodic. Această metodă se aplică, în principiu, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul şi pentru alte bunuri, în cazul unităţilor care nu au dotarea tehnică corespunzătoare. Pe măsura dotării cu tehnică de calcul, unităţile vor trece la utilizarea metodei cantitativ-valorice.

Deşi are o sferă de cuprindere mai redusă (se poate aplică numai la cazurile amintite mai sus) această metodă prezintă mai multe avantaje, dintre care cel mai semnificativ este eliminarea fişelor de cont analitic de la contabilitate, ceea ce are ca rezultat reducerea volumului de muncă la acest compartiment.

13 ***Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, pct.72.
14 Budugan, D., ş.a., Contabilitate de gestiune, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2006, p. 82
15 Pîntea, I., P., ş.a. –Contabilitatea analitică, Ed. Dacia, Cluj –Napoca, 1984, p.29.

2.6. Deciziile manageriale şi necesarul de stocuri

Stocurile joacă un rol important în viaţa agenţilor economici, deoarece de nivelul şi structura acestora depinde volumul vânzărilor şi deci profitul ce va fi obţinut.

Stocurile[16] deţinute de unităţile economice sunt reprezentate de materiile prime, materialele, producţia neterminată, produsele finite, mărfurile etc. aflate în depozite într-un anumit volum, o anumită structură, pentru o anumită perioadă. Astfel, un agent economic fără stocuri de materii prime şi materiale directe, va trebui să-şi oprească momentan procesul de producţie sau livrările, dacă este vorba de stocurile de produse finite.

În acest sens, este de a pune la dispoziţie stocurile necesare pentru desfăşurarea activităţii în mod optim, cu costuri minime. Pentru aceasta este necesară o colaborare strânsă între compartimentele de aprovizionare, producţie, desfacere şi financiar. Compartimentul de desfacere urmăreşte modificările care au loc în nivelul cererilor, iar aceste schimbări trebuie introduse în planificarea aprovizionărilor şi producţiei, iar compartimentul financiar trebuie să stabilească şi să asigure modalităţile de finanţare.

În abordarea problematicii stocurilor şi în adoptarea deciziilor de formare a acestora, managerii trebuie să răspundă la următoarele întrebări:

• care ar trebui să fie nivelul stocurilor?
• care este cantitatea de stocuri ce trebuie aprovizionată/produsă la un moment dat?
• când este momentul de a comanda/produce noi stocuri?
• ce avantaje şi ce pierderi se înregistrează dacă se stochează o cantitate mai mare sau mai mică, pentru perioade mai lungi sau mai scurte?

Nivelul stocurilor variază de la o unitate la alta, de la o ramură la alta în funcţie de obiectul de activitate, de mărimea acesteia, de durata procesului de producţie. Astfel, la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie (industria de maşini) stocurile au un nivel ridicat, la unităţile sezoniere (industria conservelor) stocurile variază. De asemenea, în stabilirea nivelului stocurilor trebuie să se ţină seama şi de perisabilitatea acestora, de progresul tehnic care poate determina uzura morală, de uşurinţa cu care un bun poate fi achiziţionat sau înlocuit, de consecinţele neasigurării la timp a unui anumit tip de stoc.

Astfel, principalele obiective de urmărit în determinarea nivelului stocurilor sunt[17]:

• formarea unor stocuri minime care să asigure desfăşurarea normală a activităţii;
• prevenirea fenomenelor de lipsă de stoc, de suprastocare, de formare a stocurilor cu mişcare lentă sau fără mişcare;
• asigurarea condiţiilor de depozitare;
• menţinerea stocurilor în limite estimate.

În stabilirea nivelului optim al stocurilor, mai întâi se determină stocul de lucru care răspunde necesarului de moment, variind în funcţie de nivelul producţiei şi de volumul vânzărilor, în continuare se stabileşte nivelul stocului de siguranţă impus de variaţia cererilor (cererea este mai mare decât cea estimată sau există întârzieri în livrare).

Costurile suplimentare, impuse de deţinerea acestor stocuri sunt comparate cu costurile ce rezultă în cazul unei rupturi de stoc, costuri determinate de pierderea de vânzări şi pierderea încrederii clienţilor, în urma analizei acestora se vor adopta deciziile de urmat. Astfel, în unele situaţii este mult mai ieftin să se achiziţioneze o cantitate mai mare decât să se cumpere cantităţi mai mici (săptămânal, lunar). Totuşi, cumpărarea unor cantităţi mai mari decât sunt necesare în mod curent determină creşterea costurilor cu depozitarea, conservarea acestora, amplificarea efectului uzurii morale şi a riscului de a nu mai putea fi valorificate. Ca urmare, rezultă că unităţile patrimoniale au de suferit când deţin prea multe sau prea puţine stocuri.

Folosirea calculatoarelor şi sistemelor de telecomunicaţii au dus la posibilităţi de îmbunătăţire a stabilirii nivelului stocului şi a controlului acestora.

În vederea stabilirii nivelului optim al stocurilor cel mai des model utilizat este modelul cantităţii optime de comandat: unele costuri cresc o dată cu creşterea stocurilor (costurile totale de deţinere), iar altele descresc o dată cu creşterea stocurilor (costurile totale de comandă).

La unităţile care se aprovizionează des şi în cantităţi mici, costurile de comandă sunt mult mai mari decât la cele care se aprovizionează o dată pe an. Dar, în acelaşi timp, deţinerea unor cantităţi mari în stoc implică costuri totale de deţinere mai mari (dobânzi aferente împrumuturilor imobilizate în stocuri, asigurarea acestora). Din analiza acestor costuri se estimează cantitatea necesară de aprovizionat, determinându-se nivelul optim al stocului. De asemenea, pentru determinarea nivelului optim al stocului se efectuează şi analiza stocului de siguranţă, astfel încât să nu se producă rupturi de stoc.

[16] Halpern, P., ş.a., Finanţe manageriale, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, p.247

[17] Nicolescu, O., ş.a., Sistemul decizional al organizaţiei, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, P. 533.

Un alt element de care trebuie să se ţină seama în stabilirea nivelului stocurilor este inflaţia,

deoarece se cunoaşte că o rată mai mare a inflaţiei are ca efect creşterea dobânzilor şi în consecinţă, se modifică nivelul stocurilor.
În consecinţă managementul stocurilor este deosebit de important deoarece greşeli în stabilirea necesarului de stocuri pot duce la costuri excesive şi, în final, la reducerea profitului.

GLOSAR TERMENI

CUVINTE ŞI CONCEPTE CHEIE PREZENTATE:

stocuri; inventar permanent; inventar intermitent; documente primare sau centralizatoare de evidenţă a intrărilor de stocuri; documente contabile de evidenţă a stocurilor; documente primare sau centralizatoare de evidenţă a ieşirilor de stocuri; metoda „costului mediu ponderat" (CMP) ; metoda FIFO (FIRST-IN, FIRST OUT); metoda LIFO (LAST-IN, FIRST-OUT); metoda costului standard sau prestabilit; metoda NIFO (NEXT-IN, FIRST OUT) metoda preţului de vânzare; metoda operativ – contabilă (pe solduri); metoda cantitativ valorică (pe fişe de cont analitic); metoda global – valorică.

REZUMAT

Privită pe ansamblu, problematica organizării contabilităţii interne a stocurilor în concordanţă cu datele din contabilitatea financiară , are rolul de a răspunde unor cerinţe de mare importanţă în economia unităţilor patrimoniale, cum ar fi:

- o îndeplinirea obligaţiilor contractuale de aprovizionare şi desfacere;
- o existenţa în cantităţi suficiente a sortimentelor de materiale necesare întreţinerii continuităţii producţiei sau a mărfurilor solicitate de clienţi;
- o depistarea imobilizărilor în stocuri fără mişcare, cu mişcare lentă, excedentare, nesolicitate de clienţi, asezoniere, degradate sau cu termene de garanţie expirate;
- o respectarea regulilor generale de consemnare în documente a intrărilor şi ieşirilor, de gestionare a elementelor patrimoniale; inventarierea periodică şi controlul faptic al stocurilor, asigurându-se astfel încadrarea într-o disciplină economică strict necesară funcţionării agenţilor economici în condiţii de rentabilitate şi eficienţă.

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE

1. Definiţi stocurile.
2. Definiţi stocurile potrivit IAS 2.
3. Prezentaţi clasificarea stocurilor.
4. Cum sunt grupate stocurile după apartenenţa acestora la patrimoniu?
5. Cum sunt grupate stocurile în funcţie de provenienţa lor?
6. Ce reprezintă stocurile din punct de vedere financiar şi cum sunt grupate?
7. Ce presupune stocul de siguranţă?
8. Ce reprezintă inventarierea?
9. Care sunt metodele de organizare a contabilităţii valorilor materiale?
10. Ce presupune metoda inventarului permanent?
11. Ce presupune metoda inventarului intermitent?
12. Cum sunt grupaţi purtătorii de informaţii din punct de vedere al existenţei şi mişcării stocurilor?
13. Precizaţi momentele în care sunt evaluate elementele de stocuri.
14. La ce valoare sunt evaluate elementele de stocuri cu ocazia inventarierii?
15. Exemplificaţi metodele de evaluare a elementelor de stocuri la ieşirea din patrimoniu conform reglementărilor şi standardelor internaţionale.
16. Cum sunt grupate metodele de evaluare a elementelor de stocuri la ieşirea din patrimoniu, în literatura de specialitate?
17. Prezentaţi metoda costului mediu ponderat (CMP).
18. Prezentaţi metoda FIFO (FIRST – IN, FIRST – OUT).
19. Enumeraţi avantajele şi dezavantajele metodei LIFO (LAST –IN, FIRST-OUT).
20. Cum se calculează coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ asupra bunurilor ieşite şi asupra stocurilor?
21. Prezentaţi metoda NIFO (NEXT –IN, FIRST –OUT).
22. Precizaţi avantajele şi dezavantajele metodei „preţului de vânzare".
23. Exemplificaţi şi prezentaţi pe scurt metodele de organizare a contabilităţii analitice a stocurilor.
24. Care este rolul stocurilor şi care este obiectivul managementului stocurilor?
25. Care sunt întrebările la care trebuie să răspundă managerii în abordarea problematicii stocurilor şi în adoptarea deciziilor de formare a acestora?
26. Enumeraţi principalele obiective de urmărit în determinarea nivelului stocurilor.

TO DO

Testaţi-vă cunoştinţele obţinute până în acest moment, prin definirea fiecărui termen specificat la

glosarul de termeni şi descrişi în conţinutul acestei unităţi de învăţare.

TEMĂ DE CONTROL

Tema 1

Evidenţierea metodelor de evaluare a stocurilor la ieşirea din gestiunea entităţii economice (CMP cu cele două variante - după fiecare intrare şi la sfârşitul perioadei, FIFO, LIFO, preţul standard – exemplificarea se va face în documentul Fişa de magazie, exemplificând avantajele şi dezavantajele fiecărei metode pe exemplul luat în studiu, realizând de altfel şi o analiză comparativa între metode). Pornind de la o societate comercială (denumire completă) se va preciza obiectul de activitate, specificandu-se principalele fluxuri de operaţiuni economico-financiare, iar in situația evidențierii mișcărilor în cursul perioadei, intrări/ieșiri se va specifica exact ce înseamnă intrare-ieșire (prin particularizarea distinctă a categoriei de stoc). De asemena se va avea în vedere şi principalele documente justificative care au stat la baza principalelor fluxuri de operaţiuni economico – financiare. Pentru exemplificarea acestor metode se vor lua două situaţii, respectiv una aferentă creşterii de preţuri în cursul perioadei, iar cealaltă, având în vedere scăderea preţurilor în cursul unei perioade, mai exact situația creșterii prețurilor pentru stocurile de materii prime si respectiv situația scăderii prețurilor pentru stocurile de produse (semifabricate, produse finite, produse reziduale, putand alege oricare categorie de produse din cele date).

UNITATEA DE INVĂŢARE 3. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ANALITICE ŞI DE GESTIUNE ÎN ROMÂNIA

INTRODUCERE

Acest capitol vizează următoarele aspecte: cadrul general de organizare a contabilităţii de gestiune în ţara noastră, factorii care determină această organizare, prezentarea celor trei subsisteme (subsistemul de documente, subsistemul evidenţei tehnic-operative, subsistemul conturilor), prezentarea conţinutului economic şi funcţiei contabile a conturilor de gestiune din clasa a IX – a, prezentarea variantelor de organizare a contabilităţii de gestiune (organizarea disociată cu şi fără utilizarea conturilor, organizarea integrată), prezentarea etapelor specifice lucrărilor contabilităţii de gestiune.

Aşa cum s-a prezentat, în România a fost adoptat concepţia dualistă de organizare a contabilităţii de gestiune. În acest scop, în planul de conturi general a fost instituită o clasă de conturi care cuprinde un sistem minimal de conturi, care dau posibilitatea contabilizării operaţiilor şi care realizează majoritatea obiectivelor contabilităţii de gestiune, astfel:

a) asigură preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor care urmează a fi încorporate în costuri;

b) permit înregistrarea, urmărirea si controlul cheltuielilor bugetate, astfel:

- cheltuieli directe pe obiecte de calculaţie respectiv pe produse obţinute, lucrări executate şi servicii prestate;
- cheltuieli indirecte pe centre de analiză, respectiv pe secţii, sectoare etc.;

c) permit înregistrarea, urmărirea şi controlul producţiei obţinute în timpul perioadei de calculaţie, la preţuri de înregistrare, care pot fi: costuri prestabilite (standard) sau preţuri de vânzare;

d) permit înregistrarea, urmărirea şi controlul diferenţelor dintre costurile efective ale producţiei obţinute si cele de înregistrare;

e) permit înregistrarea, urmărirea şi controlul producţiei în curs de execuţie, la sfârşitul perioadei de calculaţie a costurilor, evaluată la costuri efective;

f) permit calcularea rezultatelor economico-financiare obţinute.

3.1. Aspecte generale privind organizarea contabilităţii analitice şi de gestiune in ţara noastră

Organizarea contabilităţii analitice şi de gestiune presupune un ansamblu de activităţi desfăşurate de o întreprindere în vederea realizării unui sistem informaţional eficient privind calculul costului; analiza eficienţei activităţii desfăşurate; elaborarea, urmărirea şi controlul bugetelor de cheltuieli, subordonată conducerii la toate nivelurile structurilor organizatorice.

În acest sens se ridică o serie de probleme, printre care[18]:

a) **Precizarea organelor cărora li se incredinţează executarea lucrărilor** contabilităţii analitice şi de gestiune. Această problemă, în ţara noastră, în funcţie de complexitatea activităţii şi mărimea întreprinderii, se poate realiza după două concepţii.

- O primă modalitate ţine de *concepţia disparată*, potrivit căreia activităţile de calculaţie a costurilor şi cele de analiză şi fundamentare a deciziilor sunt subordonate unor compartimente distincte din cadrul întreprinderii. Astfel, lucrările de calcul al costului pot fi executate, fie în cadrul unui compartiment distinct, denumit „postcalcul”, subordonat directorului economic, fie în cadrul compartimentului financiar-contabil, în timp ce elaborarea bugetelor pe feluri de activităţi se realizează în cadrul compartimentelor

corespunzătoare funcţiilor întreprinderii, sub supravegherea şi coordonarea acestora de către biroul plan-dezvoltare. Gradul de centralizare sau descentralizare al lucrărilor este în funcţie de mărimea întreprinderii şi complexitatea activităţii desfăşurate.

• O a doua modalitate ţine de *concepţia integrată*, care presupune concentrarea lucrărilor în cadrul aceluiaşi compartiment funcţional, cunoscut sub denumirea de „preţuri, costuri, analize economice", care să fie subordonat conducerii întreprinderii.

Fiecare din variantele prezentate are avantaje şi dezavantaje în următorul sens: în prima variantă există posibilitatea specializării, a unui control reciproc în privinţa metodologiei şi certitudinii datelor, dar există dezavantajul lipsei unei viziuni unitare asupra ansamblului lucrărilor contabilităţii analitice şi de gestiune; în

[18] Iacob C., Drăcea R. M., Contabilitate analitică şi de gestiune, Ed. Tribuna economică, Bucureşti, 1998, p.68

cea de a doua variantă se înlătură dezavantajul primeia, dar se creează un volum sporit de lucru şi o dependenţă a acestui compartiment de alte compartimente funcţionale din cadrul întreprinderii în privinţa culegerii informaţionale. Cu toate acestea, cea dea doua variantă exprimă cel mai corect esenţa, rolul şi importanţa contabilităţii de gestiune în cadrul întreprinderii.

b) **Alegerea metodei celei mai corespunzătoare de organizare a evidenţei cheltuielilor, calculul costului şi elaborării bugetelor** este o problemă dependentă de o serie de factori, cum ar fi: caracterul diferit al producţiei, aspectul de sezonalitate, specificul procesului tehnologic, nomenclatura de fabricaţie, durata ciclului de producţie, tendinţa de evoluţie a unor factori, precum şi scopul urmărit de conducerea unei întreprinderi. Alegerea unei metode ridică o serie de probleme legate de precizarea categoriilor de purtători de costuri, a unităţii de calculaţie, stabilirea centrelor de analiză, a tehnicilor de previzionare, urmărire şi control, precizarea sistemului de documente şi a criteriilor lor de întocmire şi circuit.

c) **Precizarea perioadelor de executare a lucrărilor** contabilităţii analitice şi de gestiune. În acest sens este necesar să se precizeze organele care vor fi informate, perioadele când informaţiile sunt necesare, forma şi structura lor, perioadele de calcul al costurilor, când şi la ce perioade se stabilesc, analizează şi raportează abaterile de la nivelurile prestabilite, scop în care se pot elabora grafice sub formă tabelară , liniară sau grafice reţea.

d) **Precizarea mijloacelor necesare executării lucrărilor,** aspect care vizează cu precădere partea de calculaţie a costurilor şi este importantă pentru determinarea conţinutului şi circuitului documentelor de evidenţă primară, precum şi a situaţiilor finale, dat fiind faptul că modul de prelucrare diferă în funcţie de gradul de dotare al unităţii cu mijloace tehnice de calcul.

3.2. Factorii care determină organizarea contabilităţii de gestiune

Pentru a determina factorii care determină organizarea calculaţiei costurilor merită să menţionam faptul că în ceea ce priveşte contabilitatea de gestiune, care este o contabilitate analitică a exploatării, ea este influenţată într-o mare măsură de condiţiile concrete ale întreprinderilor din diverse ramuri şi subramuri ale economiei naţionale. Profilul unităţii economice, tehnologia si organizarea producţiei, structura organizatorică şi dimensiunea unităţii economice, metodele si tehnicile de management adoptate sunt aspecte cu un pronunţat caracter specific diferitelor tipuri de întreprinderi şi tot atâţia factori care condiţionează organizarea calculaţiei costurilor.

Concluzionând, felul în care se va organiza calculaţia costurilor depinde de un număr de factori dintre care cei mai importanţi sunt:

1. Mărimea întreprinderii – este factorul determinant al alegerii modalităţilor de organizare şi executare a lucrărilor de calculaţie. Astfel, pentru întreprinderile mari (uzine, fabrici) calculaţia se organizează pe baza principiului descentralizării, adică lucrările de calculaţie a costurilor sunt efectuate de birourile de planificare şi contabilitate din fiecare uzină, fabrică sau secţie de producţie. Evidenţa cheltuielilor generale de administraţie, precum şi lucrările centralizatoare şi raportate a datelor privind modul în care s-au îndeplinit indicatorii de plan privind costurile se execută de personalul aparatului funcţional central al întreprinderii.

În cadrul întreprinderilor mici si mijlocii, calculaţia se organizează pe baza principiului centralizării, adică toate lucrările de calculaţie se execută de birourile şi compartimentele ce aparţin de aparatul funcţional central al întreprinderii.

Cu certitudine, acele unităţi economice care dispun de un centru de calcul vor organiza lucrările pe baza principiului centralizării.

2. Profilarea întreprinderii pentru stabilirea obiectului principal al acesteia şi orientarea activităţii ei în vederea asigurării resurselor materiale şi umane corespunzătoare realizării obiectului său.

Profilul întreprinderii, obiectul său de activitate, impune utilizarea unor anumite procese tehnologice specifice, diferite, într-o întreprindere industriala, dintr-o ramură în alta, într-o întreprindere agricolă, în una de construcţii, şi total diferite, într-o întreprindere de turism, de comerţ sau de transport.

Astfel, profilul unei unităţi economice îşi pune amprenta nu doar pe procesele de muncă ce au loc, dar şi în ceea ce priveşte rezultatele în care se concretizează diferitele activităţi: bunuri, prestări de servicii, distribuirea de bunuri, etc. În consecinţă, sunt total diferite obiectele de calculaţie sau purtătorii de costuri.

3. ***Structura de producţie si concepţie*** reprezintă un factor de influenţă în determinarea modului de organizare a calculaţiei costului.

Astfel, divizarea compartimentului productiv în secţii principale, auxiliare şi anexe impune sectorizarea cheltuielilor de producţie şi a producţiei pe aceste diviziuni. Cheltuielile de exploatare vor fi delimitate pe locuri de cheltuieli, adică pe secţii – de bază şi auxiliare, pe unităţi purtătoare de servicii, pe sectorul de administraţie generală a întreprinderii, etc. şi în acest mod vor fi evidenţiate în conturile sintetice şi analitice de gestiune. Deci, în funcţie de acest factor sunt delimitate locurile de cheltuieli (sectoare de cheltuieli) respectiv centrele de responsabilitate.

4. Structura funcţionala a întreprinderii. În privinţa compartimentului de conducere şi administrativ, care constituie structura funcţionala a unităţii economice, cheltuielile ocazionate sunt luate în calcul la nivelul compartimentului funcţional şi nu pe fiecare serviciu sau livrare.

5. Felul producţiei şi modul ei de organizare reprezintă factori care determină modul de organizare a lucrărilor de calculaţie. Astfel, în producţia individuală se organizează metoda de calculaţie pe produs, în producţia pe comenzi de fabricaţie se utilizează metoda de calculaţie pe comenzi, în cazul producţiei de masă se foloseşte metoda de calculaţie pe faze (în general), iar în situaţia producţiei de serie se poate folosi metoda de calculaţie pe faze (serie mare) ori metoda de calcul pe comenzi, pe grupe de produse sau metoda timp-oramasina (THM) în cazul producţiei de serie mijlocie sau unică.

6.Tehnologia producţiei , considerată ca suma operaţiilor succesive prin intermediul cărora materiile prime sunt transformate în produse finite sau prin care se execută lucrări sau se prestează servicii, reprezintă unul dintre cei mai importanţi factori de influenţă asupra modului de organizare a calculaţiei costurilor.

Sub aspect tehnologic, producţia întreprinderii industriale poate fi:

- simplă
- complexă.

a) *Producţia simplă* - constă în extragerea din natură a unor bunuri materiale (minereuri, petrol, etc.), fie în prelucrarea succesivă a materiei prime, produsul finit obţinându-se după parcurgerea ultimei faze de prelucrare (ciment, var, cărămizi, ulei, etc.). Caracteristicile producţiei simple sunt tipurile de producţie de masă şi de serie mare, producţia fiind organizat în flux continuu sau pe loturi mari.

Documentele privind pregătirea fabricaţiei, urmărirea acesteia, cheltuielile efectuate si producţia obţinută vor fi mai puţine comparativ cu producţia complexă, iar costul produselor se obţine prin însumarea cheltuielilor delimitate pe etape de fabricaţie. Metodele de calculaţie utilizate vor fi fie metoda globală, fie metoda pe faze.

b) *Producţia complexă* – cuprinde, în sfera sa, acele procese de fabricaţie în care produsul finit se obţine prin ansamblarea unor piese sau subansamble fabricate anterior prin procese tehnologice independente, desfăşurate în paralel, în locuri (secţii) diferite.

Caracteristic producţiei complexe îi sunt tipurile de producţie individuală (pe unicate) şi de serie mică sau mijlocie. Producţia individuală este complexă şi se întâlneşte în întreprinderile constructoare de maşini şi aparate complexe.

Costul, în cazul producţiei complexe, se determină mai întâi pe grupe de piese si subansamble şi apoi pe produsul finit. Principala metodă de calculaţie este metoda de calculaţie pe comenzi, deoarece producţia se desfăşoară pe unicate, serii mici sau mijlocii.

7. Gradul de mecanizare şi automatizare a producţiei reprezintă un alt factor de organizare a calculaţiei costurilor.

În fabricile cu proces de fabricaţie mecanizat, complex sau automatizat, mişcarea şi consumul materiilor prime şi al materialelor se supraveghează cu ajutorul aparatelor si tot cu ajutorul lor se veghează asupra parametrilor de fabricaţie, precum şi produsele obţinute. Producţia automatizată presupune reducerea volumului de documente primare şi simplificarea operaţiunilor de completare a acestora.

8. Caracterul continuu sau sezonier al procesului de producţie. În cazul producţiei sezoniere, în perioadele de inactivitate sau de activitate redusă, cheltuielile de pregătire a viitoarei campanii de lucru si de administraţie se înregistrează drept cheltuieli efectuate în avans (anticipaţie).

9.*Metodele si tehnicile de management adoptate într-o întreprindere.* Acestea pot influenţa organizarea contabilităţii de gestiune si calculaţie a costurilor, în principal în ceea ce priveşte opţiunea pentru o metodă de calculaţie de tip clasic (metoda pe faze, metoda pe comenzi sau metoda globală), care necesită două rânduri de calculaţie – antecalculaţia, determinând ulterior eventualele abateri de costuri, sau pentru o metodă (cum ar fi metoda costurilor standard – "standard costs" -) care să asigure accentuarea

caracterului previzional si creşterea operativităţii informaţiilor, a controlului costului.
Întreprinderea poate opta pentru o metodă de calculaţie de tipul costului total (full costing) sau a uneia de tipul costului parţial ("direct costing").

3.3. Sistemul informaţional contabil al cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor in contabilitatea de gestiune

Informaţia finală privind mărimea cheltuielilor este rezultatul prelucrării datelor privind consumurile şi plăţile, în cadrul celor trei subsisteme cunoscute: subsistemul de documente, subsistemul evidenţei tehnic –operative şi subsistemul conturilor[19].

[19] Bojian Octavian, Contabilitatea întreprinderilor, Ed. Economică, Bucureşti, 1999, p. 117.

Subsistemul de documente cuprinde documentele întocmite la locul şi în momentul efectuării operaţiilor şi cuprinde:

- documente externe: „factură", „extras de cont", „poliţa de asigurare", „chitanţa", „chitanţa fiscală", „borderoul bancar".
- documente interne: „bon de consum", „fişa limită de consum", „stat de salarii", „decont de cheltuieli", „scadenţarul cheltuielilor efectuate în avans", situaţia de calcul a amortismentelor şi provizioanelor" şi alte documente.

Subsistemul evidentei tehnic-operative cuprinde o serie de documente, situaţii, borderouri, jurnale şi registre care se întocmesc periodic la nivelul subunităţilor şi unităţii prin prelucrarea datelor din documentele primare. Cu ajutorul acestora se determină o serie de indicatori necesari conducerii operative activităţii curente. Dintre acestea menţionăm: „jurnal privind consumurile şi alte ieşiri de materiale", „jurnal privind salariile şi contribuţia la asigurările sociale de stat", „jurnal privind repartizarea şi decontarea cheltuielilor de producţie", „desfăşurătorul indemnizaţiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat", „situaţia privind avansurile spre decontare", „registrul pentru evidenţa cheltuielilor şi a altor operaţii".

Subsistemul conturilor de gestiune

Contabilitatea cheltuielilor de producţie si de calculaţie a costurilor se organizează în contabilitatea de gestiune, utilizând conturile din clasa 9 "Conturi de gestiune".

3.4. Conturile analitice şi de gestiune – conţinutul economic şi funcţia contabilă

Contabilitatea de gestiune are ca obiect circuitul patrimonial intern, descriind procesele interne transformatoare, proprii activităţii întreprinderii. Ea asigură informaţia privind cheltuielile şi veniturile pe fiecare purtător de valoare - obiect de calculaţie: produs, lucrare, serviciu, precum şi pe locuri de cheltuieli: secţii, sectoare, ferme, ateliere etc.

În acest scop trebuie luate măsuri organizatorice de structurare şi codificare a contabilităţii în funcţie de specificul întreprinderii.

Pornind de la situaţia existentă, structurarea cheltuielilor se face astfel:

a. Pentru activitatea de bază: pe locuri de cheltuieli (secţii, ateliere etc.) şi pe purtători de costuri (produse, faze, comenzi), iar structura costului este făcută pe elemente de cheltuieli.

b. Pentru activitatea auxiliară: pe locuri de cheltuieli, respectiv pe secţii auxiliare cu producţie omogenă, cum sunt: serviciul de transport, centrala electrică, centrala termică, centrala de apă etc. şi pe secţii auxiliare cu producţie neomogenă, cum sunt: atelierul de reparaţii, atelierul de sculărie etc., iar în cadrul acestora pe purtători de costuri, respectiv, pe produsele obţinute: energie electrică, apă, abur, servicii.

c. La activitatea comună, cheltuielile sunt identificate numai pe loc generator de cheltuieli (secţie).

d. La activitatea de administraţie şi conducere, cheltuielile sunt identificate numai la nivelul general al întreprinderii.

Conturile din clasa 9 "**Conturi de gestiune**" aplicate la aceste structuri se desfăşoară pe următoarele grupe:

90 "Conturi de decontări interne"
92 "Conturi de calculaţie"
93 "Costul producţiei"

Grupa 90 "**Conturi de decontări interne**" cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 901 "Decontări interne privind cheltuielile", 902 "Decontări interne privind producţia obţinută", 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ".

Grupa 92 "**Conturi de calculaţie**" " cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 921 "Cheltuielile activităţii de bază", 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producţie", 924 "Cheltuieli generale de administraţie", 925 "Cheltuieli de desfacere".

Grupa 93 "**Costul producţiei**" cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 931 "Costul producţiei obţinute", 933 "Costul producţiei în curs de execuţie".

3.4.1.1. Conţinutul economic şi funcţia conturilor de gestiune

• ***Grupa 90 "Conturi de decontări interne"***

Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”. Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa decontărilor interne cu privire la costurile activităţii de bază şi auxiliare, costurile comune ale secţiei, costurile generale ale întreprinderii, precum şi cheltuielile de desfacere şi se stabileşte diferenţa între costurile de înregistrare (prestabilite sau cu ridicata) şi costurile efective ale produselor finite, semifabricatelor din producţie destinate vânzării, lucrărilor executate şi serviciilor prestate care formează producţia marfă a unităţii.
Acest cont este un cont bifuncţional ce se creditează pe măsura efectuării cheltuielilor, în corespondenţă cu conturile din grupa 92 „Conturi de calculaţie”, concomitent cu înregistrarea acestora în debitul conturile de cheltuieli din contabilitatea financiară. Se debitează, pentru închidere, la sfârşitul

perioadei de gestiune, în corespondenţă cu conturile de costuri ale producţiei şi ale perioadei (931 şi 903 pentru costul efectiv al producţiei finite; 902 pentru costul producţiei în curs de execuţie, pentru cheltuielile generale de administraţie şi de desfacere repartizate asupra costului perioadei şi pentru costul subactivităţii).
Formulele contabile sunt:
% = 901 „Decontări interne privind cheltuielile” x
921 „Cheltuielile activităţii x
de bază”
922 „Cheltuielile activităţilor x
auxiliare”
923 „Cheltuielile indirecte x
de producţie”
924 „Cheltuielile generale de x
administraţie”
925 „Cheltuielile de desfacere” x
şi
901 „Decontări interne privind = % x
cheltuielile” 931 „Costul producţiei obţinute” x
903 „Decontări interne privind x
diferenţele de preţ”
Contul 902 „Decontări interne privind producţia obţinută” este utilizat pentru evidenţa decontărilor interne privind costul producţiei obţinute în timpul lunii, la preţ de înregistrare (prestabilit sau de vânzare). Se desfăşoară în analitice, pe obiecte de calculaţie, respectiv pe produse, lucrări şi servicii ale activităţii de bază şi auxiliare.
Are funcţiune de cont bifuncţional. Se creditează în timpul lunii cu preţul de înregistrare (P.i.) prestabilit sau de vânzare al producţiei obţinute, astfel:
931 „Costul producţiei obţinute” = 902 „Decontări interne privind P.î.
producţia obţinută”
Şi se creditează la sfârşitul lunii cu costurile directe şi indirecte ale producţiei obţinute, în corespondenţă cu conturile de calculaţie, astfel:
902 „Decontări interne privind = % CE
producţia obţinută” 921 „Cheltuielile activităţii x
de bază / P.L.S.B”
922 „Cheltuielile activităţilor x
auxiliare / P.L.S.A.”
923 „Cheltuielile indirecte de x
producţie / S.B.,S.A.”
924 „Cheltuielile generale de x
administraţie”
925 „Cheltuieli de desfacere” x
Notă: P.L.S.B. = produse, lucrări, servicii ale activităţii de bază
P.L.S.A. = idem, ale activităţii auxiliare
S.B. = secţii de bază
S.A. = secţii auxiliare
Contul 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ”. Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa diferenţelor de preţ calculate, la sfârşitul lunii, între costurile efective ale producţiei obţinute şi preţul de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata) al acestora. Este un cont de activ.
Se debitează la sfârşitul lunii prin creditul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută”, şi se creditează în cursul lunii prin debitul contului 901 „Decontări interne privind costurile”. Prin aceste înregistrări se închide contul respectiv.

Grupa 92 „Conturi de calculaţie" are rolul de a asigura colectarea cheltuielilor efectuate în cadrul activităţii de exploatare, grupate în raport cu destinaţia lor. Conturile din această grupă sunt conturi de activ. Această grupă cuprinde 5 conturi şi anume:
a. 921 „Cheltuielile activităţii de bază"
b. 922 „Cheltuielile activităţii auxiliare"
c. 923 „Cheltuielile indirecte de producţie"
d. 924 „Cheltuielile generale de administraţie"
e. 925 „Cheltuieli de desfacere".
38
Contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază" este un cont sintetic de gradul I care se desfăşoară în conturi operaţionale de gradul II pe elemente de cheltuieli prevăzute în bugetul costurilor produselor, lucrărilor şi serviciilor industriale sau pe articole de calculaţie. În debitul contului 921 se înregistrează, în cursul lunii, colectarea cheltuielilor directe aferente producţiei de bază prin formulele contabile:
§ colectarea cheltuielilor directe pe baza cheltuielilor
921 „Cheltuielile activităţii de bază" = 901 „Decontări interne privind cheltuielile" CE
§ preluarea valorii prestaţiilor secţiilor auxiliare imputabile nemijlocit producţiei activităţii de bază:
921 „Cheltuielile activităţii de bază" = 922 „Cheltuielile activităţii auxiliare" CE
§ repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie alocabile producţiei de bază:
921 „Cheltuielile activităţii de bază" = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" CE
§ repartizarea cheltuielilor generale de administraţie, în măsura în care sunt costuri suportate pentru a aduce stocurile la forma şi în locul în care se găsesc în prezent, conform înregistrării:
921 „Cheltuielile activităţii de bază" = 924 „Cheltuieli generale de administraţie" CE
În creditul contului 921 se înregistrează, la sfârşit de lună, decontarea costului efectiv al producţiei finite, precum şi a producţiei în curs de execuţie, conform formulei contabile:
% = 921 „Cheltuielile activităţii de bază" CE
902„Decontări interne privind CE
producţia obţinută"
933„Costul producţiei în curs CE
de execuţie"
Contul 922 „Cheltuielile activităţii auxiliare" ţine evidenţa costurilor activităţilor auxiliare ale unităţii. Este un cont de activ şi se debitează în cursul lunii cu:
§ mărimea cheltuielilor directe privind activităţile auxiliare colectate, ce au fost contabilizate şi în contabilitatea financiară, prin înregistrarea:
922 „Cheltuielile activităţii = 901 „Decontări interne privind cheltuielile" CE
auxiliare"
§ mărimea cheltuielilor generale de administraţie alocate raţional costului producţiei auxiliare destinate vânzării, prin înregistrarea:
922 „Cheltuielile activităţii = 924 „Cheltuieli generale de administraţie" CE
auxiliare"
În creditul contului se înregistrează la sfârşit de lună :
§ valoarea producţiei livrate de secţii auxiliare pentru activităţile de bază, pentru secţii, sectorul administrativ, ori sectorul desfacerii, precum şi costul produselor finite destinate vânzării şi respectiv al producţiei în curs de execuţie, conform înregistrării:
% = 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" CE
902 „Decontări interne privind
producţia obţinută"
921 „Cheltuielile activităţii de bază"
923 „Cheltuielile indirecte de
producţie"
924 „Cheltuielile generale de
administraţie"
925 „Cheltuieli de desfacere"
933 „Costul producţiei în curs de execuţie"
Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" se foloseşte pentru evidenţa cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale fiecărei secţii de producţie privind activitatea de bază. [20] Deci cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa cheltuielilor comune ale secţiilor, cheltuieli care nu se pot identifica direct pe purtătorii de costuri, dar se pot localiza pe sectoare (zone) de cheltuieli.

În debitul contului 923 se înregistrează:
§ valoarea cheltuielilor indirecte de producţie privind activitatea de bază, prin preluarea din contabilitatea financiară, conform documentelor justificative, prin înregistrarea:
923 „Cheltuieli indirecte de = 901 „Decontări interne privind cheltuielile” CE
[20] Darie, V., Drehuţă, E., ş.a. – „Manualul expertului contabil şi al expertului autorizat”, Editura Agora, Bacău 2000, p.273.

producţie”
§ contravaloarea produselor, lucrărilor şi serviciilor primite de la secţii auxiliare pentru necesităţile activităţii de bază, care nu se identifică pe obiecte de evidenţă şi de calcul a costurilor, prin înregistrarea:
923 „Cheltuieli indirecte de = 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” CE
producţie”
În creditul contului 923 se înregistrează, la sfârşitul lunii:
§ mărimea regiei variabile şi regiei fixe alocate costului producţiei, lucrărilor şi serviciilor, imobilizărilor în curs obţinute, precum şi producţiei în curs de execuţie, prin formula contabilă:
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie” CE
902„Decontări interne privind CE
producţia obţinută”
921„Cheltuielile activităţii de bază” CE
922„Cheltuielile activităţilor CE
auxiliare”
933„Costul producţiei în curs de execuţie” CE
La sfârşit de lună, în urma efectuării repartizării cheltuielilor indirecte de producţie, contul 923 nu prezintă sold.
Contul 924 „Cheltuieli generale de administraţie” se foloseşte pentru evidenţa cheltuielilor de administraţie şi de conducere ale unităţii. De asemenea este utilizat pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul bugetului de cheltuieli administrativ-gospodăreşti, de organizare şi conducere a unităţii, cheltuieli considerate dublu indirecte, deci atât faţă de obiectele de evidenţă şi cadru cât şi faţă de decupajele organizatorice din unitatea economică.
În debitul contului 924 se înregistrează:
§ valoarea cheltuielilor ocazionate de administrarea şi conducerea societăţii, preluate din contabilitatea financiară, prin formula contabilă:
924 „Cheltuieli generale de = 901 „Decontări interne privind CE
administraţie” cheltuielile”
§ valoarea lucrărilor şi serviciilor primite de la secţiile auxiliare pentru necesităţile sectorului administrativ şi de conducere, reflectare, la sfârşit de lună, prin înregistrarea:
924 „Cheltuieli generale de = 922 „Cheltuielile activităţilor CE
administraţie” auxiliare”
În creditul acestui cont se înregistrează la sfârşit de lună cheltuielile de administraţie direct atribuite costului producţiei, costului lucrărilor, serviciilor, imobilizărilor în curs, producţiei în curs de execuţie sau costului producţiei auxiliare destinate vânzării, alocate acestora, sau cheltuielile administrative repartizate costului în scopul stabilirii pentru necesităţile proprii de informare, al costului complet al producţiei obţinute, prin înregistrarea:
% = 924 „Cheltuieli generale de CE
902 „Decontări interne privind administraţie”
producţie obţinută”
921 „Cheltuielile activităţii de bază”
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare”
933 „Costul producţiei în curs de execuţie”
În urma acestor înregistrări contul 924 nu prezintă sold final.
Contul 925 „Cheltuieli de desfacere” ţine evidenţa cheltuielilor efectuate pentru desfacerea produselor fabricate. Se debitează în cursul lunii cu cheltuielile efectuate prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile” şi se creditează la sfârşitul lunii prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută” cu cheltuielile de desfacere incluse în costul perioadei. Evidenţa analitică a acestor cheltuieli se ţine pe feluri de cheltuieli.
În urma repartizărilor cheltuielilor de desfacere contul 925 nu prezintă sold la sfârşit de lună.
Grupa 93 „Costul producţiei” a fost creată pentru a suplini lipsa conturilor de stocuri pentru evidenţa producţiei obţinute. Această grupă cuprinde două conturi, şi anume:
a. 931 „Costul producţiei obţinute”

b. 933 „Costul producţiei în curs de execuţie”.
Contul 931 „Costul producţiei obţinute” se foloseşte pentru evidenţa producţiei finite obţinute constând în produse finite, semifabricate destinate livrării, lucrări executate şi servicii prestate inclusiv pentru investiţii proprii sau pentru alte activităţi. Este un cont de activ. Se debitează în cursul lunii pe măsura obţinerii producţiei finite, cu valoarea acesteia la cost prestabilit, prin creditul contului 902 „Decontări

interne privind producţia obţinută”. Se creditează prin închidere, la sfârşitul lunii, prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile”.
931 „Costul producţiei în obţinute” = 902 „Decontări interne privind P.i.
producţia obţinută”
şi
901 „Decontări interne privind = 931 „Costul producţiei obţinute” P.i.
cheltuielile”
Contul 933 „Costul producţiei in curs de execuţie” este un cont sintetic de gradul I, operaţional cu funcţie de activ, detaliat în analitic pe obiecte de evidenţă şi calcul al costurilor, iar în cadrul lor pe elemente primare de cheltuieli sau pe articole de calculaţie.
Contul este folosit pentru evidenţa costului efectiv al producţiei în curs de execuţie, constând în produse, lucrări şi servicii, imobilizări sau alte activităţi în curs de execuţie.
Contul 933 se debitează, la sfârşit de lună cu:
§ mărimea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie din activitatea de bază sau din activităţile auxiliare, prin înregistrarea:
933 „Costul producţiei în curs de = % CE
execuţie” 921 „Cheltuielile activităţii de bază” CE
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” CE
923 „Cheltuielile indirecte ale producţiei” CE
924 „Cheltuielile generale de administraţie” CE
Contul se creditează la sfârşitul lunii cu mărimea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie, decontate pe seama cheltuielilor, conform înregistrării contabile:
% = 933 „Costul producţiei în curs de execuţie” CE
901 „Decontări interne privind
cheltuielile”
902 „Decontări interne privind
producţia obţinută”
O analiză sumară a conturilor de gestiune arată ca la sfârşitul perioadei de gestiune toate conturile se soldează indiferent că producţia lansată în fabricaţie este finisată sau se găseşte în curs de execuţie. Astfel, atât în doctrina contabilă cât şi în practica unităţilor productive poate fi agreată şi versiunea corespunzătoare căreia la sfârşitul unei perioade de calcul (de obicei luna calendaristică) producţia în curs de execuţie rămâne în soldul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile” şi în contul 933 „Costul producţiei în curs de execuţie”, evaluată la cost efectiv, însă structurată pe obiecte de evidenţă şi calcul al costurilor, cu detalierea pe elemente primare ale cheltuielilor sau pe articole de calculaţie.
Ciclul de înregistrări contabile specifice contabilităţii de gestiune se prezintă astfel:
1. Se înregistrează cheltuielile activităţii de bază, respectiv a cheltuielilor directe. Contul 921 “Cheltuielile activităţii de bază” poate fi dezvoltat în analitice corespunzătoare obiectelor de calculaţie.
921 Cheltuielile activităţii de bază = 901 Decontări interne privind cheltuielile
2. Se înregistrează, dacă este cazul cheltuielile activităţilor auxiliare.
922 Cheltuielile activităţii auxiliare = 901 Decontări interne privind cheltuielile
3. Se înregistrează cheltuielile indirecte de producţie(CIFU şi CGS), a cheltuielilor generale de administraţie (CGA) şi a cheltuielilor de desfacere (CD)
% = 901 Decontări interne privind
cheltuielile
923 Cheltuieli indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere
4. În cursul lunii se înregistrează obţinerea producţiei evaluată la costuri prestabilite
931 Costul producţiei obţinute = 902 Decontări interne privind producţia
obţinută
5. Se înregistrează decontarea consumurilor interne reciproce între activităţile auxiliare
922 Cheltuielile activităţilor auxiliare = %
Secţie consumatoare Secţie furnizoare

922 Cheltuielile activităţilor auxiliare
(pe analiticele corespunzătoare)

6. Se înregistrează repartizarea şi decontarea cheltuielilor aferente activităţilor auxiliare în funcţie de destinaţie
% = 922 Cheltuielile activităţilor auxiliare
923 Cheltuielile indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere
7. Se înregistrează repartizarea şi decontarea cheltuielilor indirecte, a cheltuielilor generale de administraţie şi a cheltuielilor de desfacere
921 Cheltuielile activităţii de bază = %
923 Cheltuieli indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere
8. Se înregistrează calculul şi decontarea costurilor efective aferente producţiei în curs de execuţie
933 Costul producţiei în curs de execuţie = 921 Cheltuielile activităţii de bază
9. Se înregistrează calculul şi decontarea costurilor efective aferente produselor finite obţinute
902 Decontări interne privind producţia obţinută = 921 Cheltuielile activităţii de
bază
10. Se stabilesc şi se înregistrează diferenţele dintre costul efectiv şi costul prestabilit
Debit 902 Decontări interne privind producţia obţinută Credit
Si
Rd Cost efectiv
Tc
Rc Cost prestabilit
Tc
Sfc – diferenţă favorabilă Sfd – diferenţă nefavorabilă
11. Se înregistrează închiderea conturilor la sfârşitul lunii
11.1. Contul 931 "Costul producţiei obţinute"
901 Decontări interne privind cheltuielile = 931 Costul producţiei obţinute
11.2. Contul 933 "Costul producţiei în curs de execuţie"
902 Decontări interne privind producţia = 933 Costul producţiei în curs de
obţinută execuţie
11.3. Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"
- în cazul diferenţelor favorabile
903 Decontări interne privind = 901 Decontări interne privind cheltuielile
diferenţele de preţ
- în cazul diferenţelor nefavorabile
901 Decontări interne privind = 903 Decontări interne privind diferenţele de preţ
cheltuielile
11.4. Conturile 901 "Decontări interne privind cheltuielile" şi 902 "Decontări interne privind producţia obţinută"
901 Decontări interne privind cheltuielile = 902 Decontări interne privind producţia
obţinută

3.5. Modalităţi de organizare a contabilităţii analitice şi de gestiune

Deocamdată, contabilitatea de gestiune este orientată cu precădere spre evidenţierea cheltuielilor de producţie şi calculul costului acesteia, informaţiile degajate fiind proprii unităţilor productive.
Modul de organizare a contabilităţii analitice de gestiune presupune un ansamblu de activităţi desfăşurate de o întreprindere în vederea realizării unui sistem informaţional eficient privind calculul costului, analiza eficienţei activităţii desfăşurate, controlul bugetelor de cheltuieli, subordonarea conducerii la toate nivelurile structurilor organizatorice.

3.5.1. Organizarea disociată cu utilizarea conturilor

Această modalitate de organizare a contabilităţii de gestiune necesită pe de o parte existenţa contabilităţii financiare, iar pe de altă parte existenţa contabilităţii de gestiune prin intermediul conturilor din clasa a IX-a "*Conturi analitice şi de gestiune*" într-o formă simplificată redată de actualul Plan de Conturi General şi care, aşa cum sunt specificate, nu sunt obligatorii.
Deşi, utilizarea acestor conturi din clasa a IX-a nu sunt obligatorii, ele ne permit să contabilizăm

următoarele operaţiuni:
1. Preluarea din contabilitatea generală (financiară) a cheltuielilor încorporabile, scop în care este necesar să se întocmească un "tablou de joncţiune" pentru a asigura controlul asupra operaţiunilor înregistrate. Acest tablou este imperios cerut a fi întocmit în condiţiile în care în unele conturi apar înregistrate cheltuieli care nu sunt încorporabile.
Un tablou de joncţiune, care presupune o primă reclasare a cheltuielilor, poate arăta potrivit structurii din Tabelul 3.1:
Tabelul 3.1. Tabloul de joncţiune a cheltuielilor
Cont din care:
clasa 6
Total rulaj
debitor Producţie Investiţii Cercetare Suportate din profit
601
602
603
604
605
….
TOTAL
2. Decuparea din cadrul "Tabloului de joncţiune a cheltuielilor" a cheltuielilor încorporabile (aferente producţiei) şi, regruparea şi reclasarea acestora pe cheltuieli directe (pe purtători de costuri) şi pe cheltuieli indirecte (pe locuri de cheltuieli, iar în cadrul acestora după natura cheltuielilor).
3. Înregistrarea, umărirea şi controlul fabricaţiei în cursul perioadei de gestiune, evaluată la preţul de înregistrare care poate fi:
❖ costul standard;
❖ preţul cu ridicata al întreprinderii.
4. Înregistrarea, urmărirea şi controlul producţiei aflate în curs de execuţie la sfârşitul perioadei de gestiune evaluată la costul efectiv al acesteia.
5. Înregistrarea, urmărirea şi controlul abaterilor dintre costurile efective şi preturile de înregistrare aferente producţiei fabricate.
6. Transferarea către contabilitatea generală (financiară) a producţiei obţinute la costul efectiv al acesteia şi a diferenţelor de preţ aferente.
Conturile din clasa a IX-a se caracterizează prin faptul că funcţionează doar între ele şi prin urmare la sfârşitul lunii nu mai prezintă sold, motiv pentru care ele nu apar în cadrul bilanţului contabil.
Conturile clasei IX "Conturi analitice şi de gestiune sunt grupate pe trei secţiuni, astfel:
Grupa 90 "Decontări interne". Aceasta grupă de conturi de reflectare asigură prin intermediul conturilor sale independenţa contabilităţii de gestiune în raport cu contabilitatea financiară precum şi interdependenţa dintre cele două laturi ale sistemului contabil circumscrise la nivelul ciclului de exploatare .
Grupa 92 "Conturi de circulaţie". Prin intermediul conturilor din această grupă se ţine evidenţa cheltuielilor colectate, în raport de modul de identificare a lor, privind activitatea desfăşurată la acest nivel.
Grupa 93 "Costul producţiei". Grupa aceasta a fost creată pentru a suplini lipsa conturilor de stocuri pentru evidenţa producţiei obţinute şi au rol statistic.
După cum sunt construite conturile analitice şi de gestiune, prezintă o serie de neajunsuri, în sensul că:
• lipseşte un număr însemnat de grupe de conturi cu roluri şi funcţii contabile bine definite (conturi de reclasare a veniturilor şi cheltuielilor, conturi de stocuri, conturi de costuri aferente producţiei vândute, conturi care să asigure separarea cheltuielilor contabile de cele necontabile, precum şi a costurilor aferente activităţii normale de costurile subactivităţii, conturi de rezultate ale contabilităţii de gestiune, etc.).
• după cum se observă, sistemul de conturi propus de Planul General de Conturi nu oferă imaginea unei calculaţii de costuri ci numai a unei colectări de cheltuieli la nivelul întregii producţii marfă/globală.
În regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991 este prevăzut faptul că există posibilitatea, ca în funcţie de necesităţile fiecărei unităţi economice precum şi de scopul urmărit, să se

introducă şi alte conturi sau să se procedeze la dezvoltarea în analitic a conturilor puse in discuţie, astfel încât să se asigure informaţiile necesare solicitate de beneficiarii acestora.
3.5.2. Organizarea disociată fără utilizarea conturilor
Această modalitate de organizare a contabilităţii de gestiune presupune existenţa, pe de o parte, a contabilităţii financiare, iar pe de altă parte existenţa contabilităţii analitice şi de gestiune realizată cu ajutorul

situaţiilor de colectare, repartizare şi calcul al costurilor pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu, ceea ce conduce la apariţia unei extracontabilităţi.
In cazul organizării disociate fără utilizarea conturilor se ridică, în primul rând, problema realizării contului de joncţiune şi decupării cheltuielilor aferente costului de producţie în vederea reclasării şi regrupării cheltuielilor pe purtătorii de costuri (cheltuieli directe) şi locuri de cheltuieli (cheltuieli indirecte).
Cheltuielile directe se înregistrează în “Fişa de postcalcul” deschisă pentru fiecare produs, grupă de produse, faze de fabricaţie, comenzi de fabricaţie sau de execuţie, în funcţie de specificul procesului tehnologic, pe măsura efectuării consumurilor. Modelul fişei de postcalcul este diferit de la o întreprindere la alta, în funcţie de complexitatea procesului de producţie. În cazul în care, nomenclatura consumurilor de materii prime şi materiale directe, precum şi a operaţiilor tehnologice este redusă, acestea se pot înscrie direct în fişa de postcalcul.
În situaţii în care nomenclatura consumurilor de materiale şi materii prime directe şi a operaţiilor tehnologice este de volum mare, se întocmesc centralizatoare de consumuri, pe baza bonurilor de consum, a fişelor limită, bonurilor de manoperă, etc., iar în fişa de postcalcul se va trece numai valoarea totală a consumurilor pe feluri de cheltuieli directe.
Fişa de postcalcul include toate elementele structurale ale costului de producţie (cheltuieli directe şi indirecte), precum şi partea de decontare a producţiei de aşa manieră încât să se poată determina diferenţele de preţ pe fiecare purtător de costuri.
Sinoptic, o fişă de postcalcul, cu cheltuieli indirecte, poate prezenta conţinutul indicat în Tabelul 3.
2.
Pentru a completa fişa de postcalcul cu cheltuieli indirecte, mai întâi se întocmeşte o “situaţie de colectare şi repartizare a cheltuielilor”, situaţie care se poate elabora la nivelul fiecărei secţii de producţie, principale sau auxiliare (în condiţiile organizării unui postcalcul descentralizat) sau la nivelul unităţii patrimoniale (în condiţiile unui postcalcul centralizat).
Indiferent de varianta adoptată, în conţinut se vor regăsi cheltuielile indirecte preluate din contabilitatea financiară şi localizate pe locuri de cheltuieli, după natura lor, după care urmează calculele specifice de repartizare pentru a le aduce asupra purtătorilor de costuri, aşa cum putem vedea din Tabelul 3.3.

Tabelul 3.2. FIŞA DE POSTCALCUL

Data
lansării
Cantitatea
lansata
Număr
comanda
Cost standard Cost standard
total
Data
execuţiei
Cost efectiv
unitar
Document Materii
prime si
auxiliare
Material
e recup.
(-)
Salarii
directe
CAS
+ FS
Total
costuri
directe
Chelt.
comune
secţiei
Cost prod.

sau fabr.
Chelt.
gen.
adm.
Chelt.
desfacere
Cost
complet
Decontarea
producţiei
Nr. Data Cantitate
(t)
Val.
Total
Producţie
neterminată
Cost efectiv
Decontare
+ / - Diferente
Tabel nr. 3.3. Tabloul de colectare a cheltuielilor
Secţii principale de producţie Secţii auxiliare Cont de producţie
cheltuieli
clasa 6
Total
cheltuieli
producţie I II …… N A B ….. N
Chelt. de
transport
aproviz.
Sector
administrativ
Desfacere
601
602
604
605
608
611
612
613
614
621
…..
…..
TOTAL

3.5.3 Organizarea integrată a contabilităţii de gestiune

Organizarea integrată necesită instituirea unor conturi analitice în cadrul conturilor sintetice de gradul I sau II privind cheltuielile aferente contabilităţii generale (financiare) şi care are ca scop delimitarea, încă din momentul înregistrării acestora, pe purtătorii de costuri şi locurile generatoare de cheltuieli.

Folosirea acestui mod de organizare nu exclude însă realizarea lucrărilor specifice contabilităţii analitice şi de gestiune cu ajutorul situaţiilor de calcul, iar pe de alta parte, se impune cu necesitate utilizarea calculatorului electronic datorita volumului mare de muncă.

GLOSAR TERMENI

CUVINTE ŞI CONCEPTE CHEIE PREZENTATE

Concepţia disparată; concepţia integrată; subsistemul de documente; subsistemul evidenţei tehnic-operative; subsistemul conturilor de gestiune; organizarea disociată; organizarea integrată;

REZUMAT

După cum se observă, aşa cum sunt construite conturile analitice şi de gestiune, prezintă o serie de neajunsuri, în sensul că: pe de o parte, lipseşte un număr însemnat de grupe de conturi cu roluri şi funcţii contabile bine definite, pe de altă parte, sistemul de conturi propus de Planul contabil general nu oferă imaginea unei calculaţii de costuri ci numai a unei colectări de cheltuieli la nivelul întregii producţii marfă sau globale.
Regulamentul de aplicare a legii contabilităţii prevede însă posibilitatea ca, în raport de necesităţile fiecărei întreprinderi şi de scopul urmărit, să se introducă şi alte conturi sau să se procedeze la dezvoltarea în analitic a conturilor puse în discuţie, astfel încât să se asigure informaţiile necesare solicitate de beneficiarii acestora.

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE

1. Ce presupune organizarea contabilităţii de gestiune?
2. Enumeraţi problemele care se ridică la nivelul organizării contabilităţii de gestiune.
3. Ce presupune concepţia disparată şi concepţia integrată?
4. Enumeraţi factorii care condiţionează organizarea contabilităţii de gestiune.
5. Cum este influenţată organizarea contabilităţii de gestiune de către metodele şi tehnicile de management adoptate într-o întreprindere?
6. Enumeraţi documentele incluse în subsistemul de documente.
7. Enumeraţi documentele specifice subsistemului evidenţei tehnic- operative.
8. Prezentaţi funcţia contabilă şi conţinutul economic al grupei de conturi 90 „Conturi de decontări interne”
9. Prezentaţi funcţia contabilă şi conţinutul economic al grupei 92 „Conturi de calculaţie”.
10. Prezentaţi funcţia contabilă şi conţinutul economic al grupei 93 „Costul producţiei”.
11. Ce presupune organizarea integrată.
12. Ce presupune organizarea disociată fără utilizarea conturilor?
13. Ce presupune organizarea disociată cu utilizarea conturilor?

TO DO

Testaţi-vă cunoştinţele obţinute până în acest moment, prin definirea fiecărui termen specificat la glosarul de termeni şi descrişi în conţinutul unităţii de învăţare 3.

UNITATEA DE INVĂŢARE 4. CALCULAŢIA COSTURILOR – OBIECT AL CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

INTRODUCERE

În acest capitol sunt prezentate conceptele de bază în calculaţia costurilor, importanţa contabilităţii cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor, sarcinile principale ce revin contabilităţii cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor; obiectul calculaţiei costurilor; cheltuielile, costurile şi clasificarea lor; principiile de organizare în calculaţia costurilor; funcţiile şi rolul contabilităţii calculaţiei costurilor, precum şi etapele metodologice de calculaţie a costurilor de producţie.

4.1. Concepte de bază in calculaţia costurilor

Calculaţia costului desemnează o anumită succesiune de consemnări şi calcule desfăşurate după procedee şi tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico – contabilă prin care cheltuielile de producţie sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare. Conceptul de la care se poate pleca în elaborarea teoriei calculaţiei contabile a costurilor este cel de « consumaţiune de valori ». Noţiunea este desemnată să definească totalitatea valorilor, aparţinând unei unităţi patrimoniale, care se consumă sub durata unei perioade de timp. Prin consum valorile îşi schimbă forma fizică şi potenţială precum şi utilitatea lor iniţială devenind uneori bunuri ori servicii cu alte destinaţii, cu alte capacităţi de satisfacere a trebuinţelor omului şi cu altă valoare sau, alteori, acestea nu se regăsesc în nimic.
Calculaţia costurilor este un instrument al conducerii moderne a unităţii patrimoniale, ea fiind o componentă a tehnicilor de management.
Importanţa care trebuie să se acorde contabilităţii cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor este pe deplin justificată dacă se are în vedere faptul că în ultimă instanţă rezultatele economice şi financiare ale agenţilor economici sunt hotărâte de modul în care se realizează prevederile referitoare la mărimea şi structura cheltuielilor de producţie.
Calculaţia costurilor se poate defini ca fiind “totalitatea procedeelor care conduc la cuantificarea corelaţiei dintre cheltuielile de producţie şi de desfacere ale întreprinderii exprimate în bani şi producţia care le-a ocazionat, în calitatea lor de mărimi economice determinabile prin măsurare şi calcul.”
Costul exprimă totalitatea valorică a factorilor de producţie consumaţi pentru obţinerea de bunuri, lucrări şi servicii.
Literatura de specialitate precizează:
- într-o accepţiune generală, costul exprimă în expresie monetară consumul de resurse ocazionate de

activităţile întreprinderii
- într-o perspectivă metodologică de calculaţie, costul poate fi tratat ca un mod de grupare sau regrupare după anumite criterii a cheltuielilor, combinările fiind tot atât de numeroase ca şi într-un joc de construcţie
În concluzie, costul reprezintă o cheltuială sau o sumă de cheltuieli asociată la o resursă consumată, un loc de activitate, un produs realizat sau o perioadă de gestiune. În fond, toate grupările şi regrupările de cheltuieli se fac în scopul determinării în final a costului pe produse, lucrări sau servicii (care este purtătorul material de costuri).
Un alt autor defineşte costul ca o categorie economică care se determină ca raport între cheltuielile efectuate într-o anumită perioadă de timp pentru obţinerea de produse, lucrări, servicii şi cantitatea de bunuri, lucrări sau servicii obţinute şi vândute:

Productie

Cheltuieli

Costul = . Potrivit acestei definiţii, costul nu reprezintă cheltuieli în general, ci cheltuieli pe unitatea de produs.
Având în vedere procesele parcurse de purtătorul material de costuri (proces de aprovizionare, producţie, desfacere), costurile îmbracă forme specifice acestor procese, şi anume:
- costuri de achiziţie
- costuri de producţie
- costuri complete aferente producţiei vândute

Costul de achiziţie al bunurilor cuprinde preţul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (excepţie taxele recuperabile: TVA), cheltuielile de transport – manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziţiei bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile, etc. nu se includ în costul de achiziţie.
Costul de producţie sau de prelucrare a stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producţiei (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de

producţie), precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora.
Costul complet cuprinde costul de producţie + cheltuielile generale de administraţie + cheltuielile de desfacere repartizate raţional.
Trebuie realizată distincţia fundamentală ce există între costul stocurilor (Produse, Lucrări, Servicii) şi costul perioadei.
Costul stocurilor, determinat în contabilitatea de gestiune, cuprinde toate cheltuielile asociate sau decontate asupra cheltuielilor de costuri. Aceste costuri vor fi preluate şi în contabilitatea financiară în conturile de stocuri, de producţie, de producţie în curs şi pentru imobilizările obţinute în efort propriu.
Costul perioadei cuprinde toate cheltuielile recunoscute de rezultatul exerciţiului în care acestea au fost angajate (recunoscute în contabilitatea financiară), considerându-se ca fără legătură cu produsul obţinut şi vândut (neîncorporat în costul produselor în contabilitatea de gestiune). Costul perioadei se determină în contabilitatea de gestiune şi afectează în totalitate rezultatul perioadei.

4.2. Necesitatea şi sarcinile calculaţiei costurilor

În orice activitate economică, oricare ar fi natura ei, se urmăreşte obţinerea unei rentabilităţi cât mai ridicate.
Obţinerea unor rezultate optime este posibilă numai prin stăpânirea şi utilizarea eficientă a problematicii costurilor, deoarece realizarea unei rentabilităţi ridicate presupune, în primul rând, obţinerea unui cost redus al producţiei, lucrărilor şi prestaţiilor.
Pe plan mondial, în ultimul timp, se constată tendinţa de a se promova tot mai mult metode de evidenţă şi de calculaţie care să asigure la perioade scurte, chiar zilnic, reflectarea modului, în care se fac cheltuielile de producţie, pentru ca operativ să poată fi luate măsurile ce se impun.
Principalele sarcini ce revin contabilităţii cheltuielilor de producţie şi calculaţiei costurilor, în cadrul contabilităţii de gestiune, sunt următoarele:
1. reflectarea şi urmărirea tuturor cheltuielilor efective de producţie pe feluri de cheltuieli, pe locuri de producţie şi pe produse;
2. efectuarea la timp a controlului asupra folosirii imobilizărilor, stocurilor şi forţei de muncă în procesul de producţie;
3. asigurarea datelor necesare pentru determinarea costurilor de producţie efective pe produse sau

grupe de produse şi pe fiecare perioadă de gestiune (lună, trimestru);
4. urmărirea în permanenţă a felului în care se îndeplinesc prevederile privind costurile programate prin furnizarea datelor necesare analizei la diferite nivele ale realizării acestora;
5. scoaterea la iveală în mod operativ a lipsei de spirit gospodăresc în consumarea resurselor precum şi a oricăror operaţii ilegale, neoportune şi neeconomice privind cheltuielile de producţie;
6. furnizarea de date necesare pentru întocmirea şi urmărirea bugetelor de venituri şi cheltuieli.

4.3. Definirea obiectului calculaţiei costurilor

În sistem clasic, gestiunea întreprinderii se rezumă la determinarea bazelor raţionale ale producţiei în funcţie de preţ, actualmente însă teoria modernă concepe gestiunea ca un "complex integrat sistemic de organizare, planificare şi control de măsură a rezultatelor – care urmăreşte scopuri precis determinate în raport cu optimizarea utilizării mijloacelor întreprinderii pentru a face faţă mediului economic în care activează, în condiţiile protecţiei propriilor interese bazate pe profit."

Calculaţia costurilor a apărut ca o necesitate impusă pentru determinarea costului producţiei, atât în totalitatea lui cât şi pe unitatea de produs sau lucrare executată.

În stabilirea obiectului calculaţiei s-a pornit de la cele două coordonate care definesc costul ca indicator economic obţinut pe cale matematică şi anume:

- cheltuielile de exploatare exprimate în bani;
- producţia care le-a generat.

În cazul cheltuielilor de exploatare calculaţia cuprinde în sfera sa de cercetare următoarele aspecte:

- modul de formare al cheltuielilor;
- gruparea şi comportamentul lor în raport cu factorii care le generează şi cu caracterul lor;
- metodele de calculaţie a costurilor.

În cea de-a doua situaţie calculaţia studiază producţia din două puncte de vedere:

- ca o activitate ce se desfăşoară într-un anumit cadru organizatoric în ideea delimitării cheltuielilor pe sectoare;

- în calitate de rezultat material concret al consumurilor productive a elementelor fundamentale ale procesului de producţie, rezultat care constituie purtători de cheltuieli.

Una din sarcinile principale ale teoriei calculaţiei costurilor o constituie caracterizarea calculaţiei costurilor, caz în care se pleacă de la cele două funcţii de bază ale costului şi anume funcţia de măsurare şi funcţia de reglare. Aceste funcţii strâns legate între ele şi neseparabile sunt folosite în practica economică cu ajutorul informaţiilor din domeniul costurilor ca instrumente de conducere, planificare şi control al întreprinderii.

Din punct de vedere al naturii şi calităţii informaţiilor pe care calculaţia costurilor este în măsură să le furnizeze conducerii, calculaţia "poate fi caracterizată ca un calcul al trecutului, un calcul curent sau un calcul previzional."[21]

Privită ca un calcul al trecutului, calculaţia costurilor poate să asigure determinarea costului producţiei totale şi pe unitatea de produs numai la finele perioadei de calcul (lună, trimestru, an). În acest caz costul efectiv nu se poate calcula decât după obţinerea produsului, deoarece durata procesului de producţie este diferită, putând fi de ordinul minutelor, orelor, zilelor, lunilor sau anilor.

Calculaţia costurilor fiind legată de durata procesului de producţie şi de perioada de calcul stabilită, nu poate să furnizeze informaţii din domeniul costurilor decât asupra perioadei trecute.

Calculaţia costurilor mai poate fi caracterizată şi ca un calcul curent, în condiţiile urmăririi şi controlului costurilor în paralel cu desfăşurarea procesului de producţie. O astfel de calculaţie prezintă o importanţă deosebită pentru optimizarea deciziilor, deoarece prin informaţiile furnizate se poate măsura nivelul costurilor şi regla corespunzător activitatea productivă. Deoarece calculaţia costurilor este în măsură să asigure stabilirea cu anticipaţie a anumitor nivele de costuri, ea poate fi caracterizată şi ca un calcul previzional. Această caracteristică prezintă importanţă pentru orientarea activităţii întreprinderii pe o perioadă de timp mai lungă.

4.4. Delimitări şi structuri privind cheltuielile şi costurile

Activitatea de producţie şi comercială a întreprinderii necesită utilizarea factorilor de producţie - capitalul şi munca- respectiv, consumul şi plăţile privind factorii de producţie, care în expresie valorică poartă denumirea de **cheltuieli.**

Totalitatea cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru producerea de bunuri, executarea de lucrări şi prestări de servicii poartă denumirea de cost (costul produselor, lucrărilor sau serviciilor).

Costul este o categorie economică universal acceptată şi are la origine verbul latin « constare », care înseamnă a stabili, a fixa ceva, verb din care s-a desprins noţiunea de « costa » pentru a exprima cât s-a consumat sau s-a plătit pentru un lucru sau un obiect.

Ulterior de la această noţiune s-a ajuns la noţiunea de cost al cărui conţinut este legat de un consum de valori care l-a ocazionat şi care pentru a putea fi reflectat trebuie să aibă la bază expresie valorică.
Având în vedere sursa de informaţii (contabilitatea financiară) rezultă că privite sub acest aspect costurile sunt sinonime cu cheltuielile. Consumurile de valori, fiind efectuate în scopul obţinerii unui produs, unei lucrări sau prestării unui serviciu, conduc la efectuarea unei calculaţii pentru a fi posibilă însumarea lor, iar rezultatul obţinut constituie un indicator sintetic cunoscut sub denumirea de « cost de producţie». Elementele de bază pentru determinarea costului producţiei apar astfel organic legate de procesul de producţie.
Calculaţia costurilor este obiectivul principal al contabilităţii de gestiune, preluând datele din contabilitatea financiară privind cheltuielile şi veniturile.
Cheltuielile pe elemente primare din contabilitatea financiară corespund si din punct de vedere analitic costurilor. Aceste costuri pot fi analizate după trei criterii :
- câmpul de activitate care corespunde întrebării "Pentru cine se calculează costul? (Care funcţii ?, Care structură ?, Care produs?, Care lucrare? Care serviciu?) ;
- conţinutul – costul poate fi mai mult sau mai puţin complet (variabil, direct, complet).
- momentul calculului – costul poate fi prestabilit (standard sau previzional) şi constatat (real sau efectiv).
Astfel costul unui produs fabricat de întreprindere existent în stoc la sfârşitul anului va fi un cost :
- de producţie (după câmpul de activitate)
- complet (după conţinut)
- real (după momentul calculului)

21 Olariu, C., Conducerea întreprinderii prin costuri, Editura Facla, Timişoara, 1975, p.59.

4.4.1. Cheltuielile - clasificarea lor

Cheltuielile de producţie sunt reprezentate de consumurile în scopuri productive a muncii trecute, materializate în imobilizări şi stocuri şi a muncii pentru sine, concretizate în valoarea nou creată, destinată plăţii salariaţilor, consumuri folosite pentru obţinerea unui produs, lucrare sau serviciu.
Dar nu orice folosire sau consumare a unor resurse reprezintă o cheltuială de producţie. Astfel, pentru procurarea de materiale se fac plăţi către furnizori sau pentru achitarea transportului efectuat, dar acestea nu sunt cheltuieli de producţie, ci cheltuieli de aprovizionare cu materiale. Nici simpla eliberare în producţie a materialelor aprovizionate nu reprezintă încă o cheltuială de producţie. Materialele aprovizionate şi eliberate în producţie devin cheltuieli de producţie numai prin consumul lor productiv în procesul de producţie. Ca atare, noţiunea de cheltuială este mai cuprinzătoare decât aceea de cheltuială de producţie.
În cheltuielile de producţie se cuprind numai acele cheltuieli care sunt legate de activitatea desfăşurată pentru obţinerea producţiei într-o anumită perioadă de timp şi sunt admise, ca atare, de legislaţia în vigoare.
Pentru ca o cheltuială să fie încadrată în categoria cheltuielilor de producţie, ea trebuie să îndeplinească două condiţii:

➢ o prima condiţie a unei cheltuieli de producţie este scopul urmărit, care trebuie să-l reprezinte realizarea producţiei ce face obiectul activităţii unităţii. Orice cheltuială care nu reprezintă consumuri pentru producţia unităţii, cum ar fi: cheltuielile cu investiţiile, cheltuielile efectuate pe seama unor fonduri etc. Nu reprezintă cheltuieli de producţie;
➢ a doua cerinţă pentru încadrarea unei cheltuieli în noţiunea de cheltuială de producţie este ca ea să se refere la producţia care se fabrică în perioada pentru care se stabileşte costul producţiei. Deşi, în general, cheltuielile de producţie alcătuiesc costul producţiei care le-a ocazionat, nu orice cheltuială de producţie, în momentul efectuării ei, contribuie la formarea acestuia.

O problemă deosebit de delicată în cadrul Noului sistem contabil al agenţilor economici din România este raportul dintre cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică şi cheltuielile încorporate în costul producţiei, care face obiectul contabilităţii de gestiune. Sub acest aspect cheltuielile se împart în ***trei categorii:***

• **Cheltuieli încorporabile în costuri** . Cuprind cheltuielile dependente de costul de producţie şi formează substanţa acestuia. Ele sunt formate din cheltuieli de exploatare, înregistrate ca atare în contabilitatea financiară după natura lor economică.
Pentru calcularea costurilor de producţie, cheltuielile, după natura lor, înregistrate în contabilitatea financiară, pot fi grupate astfel;
- cheltuieli directe de producţie;
- cheltuieli indirecte de producţie
- cheltuieli de desfacere
- cheltuieli generale de administraţie.

Cheltuielile directe plus cheltuielile indirecte de producţie, repartizate raţional asupra produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, formează costul de producţie al acestora. Dacă la costul de producţie se adaugă cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere se obţine cotul complet al acestora.

• **Cheltuielile neîncorporabile în costuri.** Sunt acele cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, dar care nu se includ în costuri deoarece nu condiţionează realizarea produselor, lucrărilor şi serviciilor.

Potrivit legislaţiei româneşti cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară ce nu fac parte din costul producţiei sunt:

- cheltuielile financiare, cu excepţia dobânzilor aferente împrumuturilor la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie, care pot fi repartizate asupra costurilor de producţie ale produselor respective;
- cheltuielile excepţionale;
- costul subactivităţii, în care sunt incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei.

De asemenea, cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere pot fi excluse din costul producţiei, în afară de cazul când condiţiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerare.

• **Cheltuielile de adăugat in costuri (supletive).** Pot fi acele cheltuieli care nu fac obiectul contabilităţii financiare, pentru a nu influenţa mărimea impozitului pe profit, dar sunt considerate element de costuri în contabilitatea de gestiune.

Ţinând seama de prezenţa celor trei categorii de cheltuieli, relaţia dintre cheltuielile contabilităţii financiare şi cele ale contabilităţii de gestiune[22] poate fi redată schematic astfel:

= - +

În munca practică, de prognoză, evidenţă şi calculaţie, cheltuielile de producţie ce fac obiectul contabilităţii de gestiune pot fi clasificate astfel:

a) După conţinutul economic cheltuielile de producţie se împart în cheltuieli materiale şi cheltuieli cu munca vie.

- **cheltuielile materiale** sunt rezultatul unei munci trecute, deja materializate în materii prime, materiale consumabile, combustibili, energie, apă etc.
- **cheltuieli cu munca vie** sunt generate de folosirea în procesul de producţie a forţei de muncă şi sunt formate din salariile personalului, contribuţia pentru asigurări sociale, contribuţia la fondul de şomaj etc.

b) **După componenţa lor** cheltuielile de producţie se împart în cheltuieli simple şi cheltuieli complexe.

- **cheltuieli simple** sunt acelea care conţin o singură categorie de consumuri şi care se includ în costul produselor fabricate fără o descompunere prealabilă cum sunt.: consumul de materiale, amortizarea mijloacelor fixe, salariile pentru munca prestată etc. Pentru faptul că ele nu se mai pot descompune în alte elemente de cheltuieli se mai numesc şi **cheltuieli monoelementare sau primare.**
- **cheltuieli complexe** sunt acelea care cuprind mai multe categorii de consumuri, respectiv mai multe cheltuieli simple, fapt pentru care se mai numesc şi **cheltuieli polielementare**. Sunt considerate cheltuieli complexe, de exemplu, cheltuielile secţiilor de producţie şi cheltuielile generale ale întreprinderii.

c) **După legătura cu procesul de producţie** cheltuielile de producţie se împart în cheltuieli de bază şi cheltuieli de regie.

- **cheltuieli de bază** sunt cele ocazionate nemijlocit de procesul tehnologic al producţiei, din care cauză se mai numesc şi cheltuielile tehnologice. Se cuprind în această categorie consumurile de materii prime, de energie necesară funcţionării utilajelor de producţie, salariile muncitorilor direct productivi, amortizarea mijloacelor fixe din secţiile de producţie etc.
- **cheltuielile de regie** sunt cele ocazionate de organizarea, conducerea şi servirea procesului de producţie, dar care nu sunt legate direct de acesta. Sunt considerate cheltuieli de regie cheltuielile pentru servirea şi conducerea activităţii secţiilor de producţie sau cheltuielile ce privesc administrarea întregii întreprinderi.

d) După modul de includere in costul pe unitatea de produs cheltuielile sunt directe şi indirecte.

- **în grupa cheltuielilor directe** intră acele cheltuieli care pot fi identificate direct pe un produs, lucrare sau serviciu, cum sunt consumul de materii prime de bază. salariile muncitorilor direct

productivi etc.

- **în grupa cheltuielilor indirecte** intră toate cheltuielile care nu se pot trece direct asupra costului unui produs, neputându-se identifica pe unitatea de produs, ci numai pe mai multe produse sau chiar numai pe întreprindere în totalitatea ei. Ele se vor repartiza asupra costului pe unitatea de produs prin procedee de calcul convenţionale. Ca exemple de cheltuieli din această grupă sunt cheltuielile pentru întreţinerea şi funcţionarea utilajului, cheltuielile generale ale întreprinderii.

e) După dependenţa de volumul producţiei cheltuielile de producţie se împart în cheltuieli cu caracter variabil şi cheltuieli cu caracter convenţional- constant.

22 Pântea, I., P., Managementul contabilităţii româneşti, Ed. Intelcredo, Deva, 1998.

Cheltuielile
contabilităţii
de gestiune
Cheltuieli
încorporabile
în costuri din
contabiliatea
financiară
Cheltuieli
neîncorpora
bile în
costuri din
contabilitate
a
financiară
Cheltuieli
de adăugat
(supletive)
ce nu fac
obiectul
contabilităţii

- **cheltuielile cu caracter variabil** sunt acelea al căror volum creşte sau descreşte în funcţie de creşterea sau descreşterea volumului producţiei fabricate. Unele cheltuieli variabile se pot modifica proporţional cu modificarea volumului fizic al producţiei, cum sunt cheltuielile cu retribuirea muncii sau consumul de materii prime şi materiale de bază. Asemenea cheltuieli se numesc **cheltuieli variabile direct proporţionale.**

Altele, în schimb, nu variază direct proporţional cu volumul producţiei, ci în alte proporţii, de regulă mai lent, cum sunt: salariile muncitorilor direct productivi plătiţi în regie, cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor din secţii. Asemenea cheltuieli se numesc **cheltuieli variabile neproporţionale.**

- **cheltuielile cu caracter convenţional constant** sunt acelea care faţă de o anumită modificare a volumului fizic al producţiei nu-şi schimbă volumul sau şi-l schimbă foarte puţin, cum sunt: cheltuielile generale ale secţiilor de producţie sau cheltuielile generale ale întreprinderii.

f) **După necesităţile lor economice** cheltuielile de producţie sunt productive şi neproductiv.

- **cheltuielile productive,** care formează marea majoritate a cheltuielilor, sunt necesare procesului de producţie, fără ele neputându-se desfăşura în mod normal activitatea unei întreprinderi.
- **cheltuielile neproductive** sunt necesare pentru procesul de producţie, fiind consecinţa unor încălcări ale disciplinei tehnologice, contractuale, proasta gospodărire a valorilor materiale etc.

g) După necesităţile de calculaţie a costurilor cheltuielile de producţie se pot clasifica pe articole de calculaţie, grupare care ţine seama de locurile, fazele şi produsele care le- au ocazionat precum şi de rolul care îl au în procesul de producţie.

Potrivit legislaţiei româneşti de profil în vigoare unităţile patrimoniale îşi stabilesc în mod autonom reguli de bază privind evidenţa şi calculaţia costurilor de producţie în funcţie de specificul activităţii.

Nomenclatura pe articole de calculaţie se prezintă astfel:

a) producţie neterminată la începutul perioadei
b) costuri directe:
b1) materii prime şi materiale directe
b2) salarii directe
b3) asigurări şi protecţie socială a salariilor directe
b4) cheltuieli specifice de fabricaţie în anumite ramuri
c) costuri indirecte:
I. costuri comune ale secţiilor de producţie:
c1) costuri indirecte variabile de producţie ale secţiei (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor – CIFU)
c2) costuri indirecte fixe (regia fixă a secţiei imputată raţional): cheltuielile generale ale secţiei - CGS
II. cheltuieli financiare:
c3) cheltuieli cu dobânzile
c4) cheltuieli complementare dobânzilor
a + b + c = costul de producţie
d) cheltuieli de administraţie = cheltuieli generale
e) cheltuieli de desfacere (cheltuieli comerciale)
a + b + c + d + e = costul complet
O structură detaliată a tipurilor de cheltuieli indirecte, generale de administraţie şi de desfacere vizează următoarele elemente de cheltuieli aferente fiecărei categorii sus amintite:

I. CHELTUIELI INDIRECTE DE PRODUCŢIE

1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului – CIFU

- reparaţii la utilajele şi mijloacele de transport ale secţiei
- amortizarea şi chiria utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei
- uzura şi reparaţia sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor SDV-uri cu destinaţie specială
- energie, combustibil şi alte cheltuieli pentru scopuri tehnologice şi motrice
- alte cheltuieli de întreţinere şi funcţionare a utilajului

2. Cheltuieli generale ale secţiei - CGS

- remuneraţii regie secţie
- contribuţiile la asigurările sociale şi protecţia socială, pentru personalul secţiei
- reparaţii la mijloacele fixe ale secţiei (altele decât utilajele şi mijloacele de transport ale secţiei)

- amortizarea şi chiria mijloacelor fixe ale secţiei (altele decât utilajele şi mijloacele de transport ale secţiei)
- utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei
- uzura şi reparaţia sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor SDV-uri cu destinaţie specială
- energie, combustibil şi alte consumuri similare
- cheltuieli administrativ-gospodăreşti
- cheltuieli neeficiente
- alte cheltuieli generale ale secţiei

II. CHELTUIELI GENERALE DE ADMINISTRAŢIE – CGA

- remuneraţii aferente personalului general de administraţie
- contribuţiile la asigurările sociale şi protecţia socială aferente personalului general de administraţie
- reparaţii la mijloacele fixe de interes general de administraţie
- amortizarea şi chiria mijloacelor fixe de interes general de administraţie
- energie, combustibil şi alte consumuri similare
- cheltuieli administrativ-gospodăreşti
- cheltuieli neeficiente
- alte cheltuieli generale de administraţie

III. CHELTUIELI DE DESFACERE – CD

1. Cheltuieli de desfacere la intern, respectiv a achiziţiilor intracomunitare

- cheltuieli de transport şi manipulare
- cheltuieli de ambalare

- cheltuieli de publicitate şi reclamă comercială
- alte cheltuieli de desfacere la intern

2. Cheltuieli de circulaţie a produselor la export, respectiv a livrărilor intracomunitare

- cheltuieli de transport şi manipulare
- cheltuieli de depozitare, sortare
- cheltuieli de vămuire
- alte cheltuieli de circulaţie la export

Nomenclatura cheltuielilor de producţie pe articole de calculaţie se foloseşte atât la determinarea costurilor pe produse sau grupe de produse, cât şi pe întreaga producţie a unităţii.

Costul de producţie este denumit şi cost financiar sau fiscal fiind costul care se preia în contabilitate financiară în conturile de stocuri şi de imobilizări.

Costul complet poate fi considerat un cost economic evidenţiind în mod clasic sau tradiţional toate cheltuielile făcute cu resursele consumate pentru obţinerea unui produs.

Clasificarea după locul unde sunt generate cheltuielile:

- cheltuieli directe şi indirecte ale activităţii de bază → conturile 921, 923
- cheltuieli directe şi indirecte ale activităţii auxiliare → contul 922
- cheltuieli de administraţie (cheltuieli generale) → contul 924
- cheltuieli de desfacere (cheltuieli comerciale) → contul 925

Avandu-se in vedere cerintele de evidenta si postcalculul costurilor, cheltuielile vizează urmatoarea structură:

1. Elemente primare de cheltuieli – cele grupate dupa natura lor omogena

a. materii prime si materiale
b. produse reziduale(care se scad)
c. combustibil, energie, apa
d. amortizarea mijloacelor fixe
e. salariile, inclusive contribuţiile aferente acstora
f. alte cheltuieli banesti

2. Articole de calculatie privind cheltuielile – cele grupate dupa destinaţia şi locurile care le-au ocazionat, care vor conduce la determinarea costului complet comercial:

a. materii prime si materiale directe
b. produse reziduale(care se scad)
c. salarii directe, inclusive contributiile aferente acestora

I. Total cheltuieli directe (a – b + c)

d. cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor (CIFU)
e. cheltuieli generale ale secţiei (CGS)
f. cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale secţiei

II. Total cheltuieli indirecte (d + e + f) (comune ale secţiei)

III. Cost de sectie (I + II)

g. cheltuieli generale de administratie (CGA)

IV. Cost de intreprindere (III + g)

h. cheltuieli de desfacere

V. Cost complet comercial (IV + h)

4.4.2. Costurile – clasificarea lor

Costurile producţiei, ca unul dintre indicatorii sintetici cei mai importanţi folosiţi în contabilitatea de gestiune pentru caracterizarea activităţii economice a unităţilor economice, pot fi clasificate după mai multe criterii şi anume:

După stadiile ciclului de exploatare ale unei entitati economice pot fi costuri de achiziţie, costuri de prelucrare, costuri de distribuţie.

o **costurile de achiziţie** sunt reprezentate de totalitatea cheltuielilor efectuate pentru procurarea şi stocarea mărfurilor în scopul revânzării lor (la unităţile comerciale) şi respectiv totalitatea cheltuielilor efectuate pentru procurarea şi stocarea elementelor constitutive al produselor fabricate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate (la unităţile productive).

o **costurile de prelucrare** sunt formate din cheltuielile de prelucrare şi transformare a materiilor prime şi materialelor în produse finite la unităţile productive.

o **costurile de distribuţie** sunt reprezentate de totalitatea cheltuielilor efectuate pentru vânzarea produselor fabricate şi a mărfurilor cumpărate în scopul revânzării lor.

După influenţa lor asupra procesului decizional pot fi costuri pertinente şi costuri indiferente.

• **costurile pertinente** se referă la costurile viitoare asupra cărora se poate acţiona, folosite ca alternative în luarea deciziilor.

• **costurile indiferente** sunt costuri trecute, istorice, asupra cărora nu se mai poate acţiona pentru fundamentarea unor decizii viitoare.

După momentul şi scopul calculării lor, costurile pot fi reale şi prestabilite.

• **costurile reale**, numite şi efective sau postoperative, sunt cele calculate pe baza cheltuielilor reale, ulterior efectuării lor.

• **costurile prestabilite,** numite şi antecalculate, sunt cele care se calculează pe baza unor cheltuieli estimative ce ar urma să se efectueze într-o perioadă viitoare.

După stadiile de fabricaţie şi comercializare costurile pot fi: directe, de secţie, de producţie şi complete.

• **costurile directe** sunt formate din cheltuielile directe ce apar la nivelul unei secţii de producţie.

• **costurile de secţie** sunt formate din cheltuielile directe la care se adaugă cheltuielile comune ale secţiei de fabricaţie.

• **costurile de producţie** sunt formate din cheltuielile directe, cheltuielile comune ale secţiei de fabricaţie şi cheltuielile generale ale unităţii.

• **costurile complete**, numite şi comerciale, sunt formate din totalitatea cheltuielilor de producţie (directe + comune ale secţiei +generale ale unităţii) la care se adaugă cheltuielile de desfacere.

După conţinutul şi natura economică a tipului de cost calculat pot fi costuri integrale şi parţiale.

• **costurile integrale** sunt costurile complete (comerciale) descrise mai sus ca fiind formate din totalitatea cheltuielilor de producţie şi desfacere.

• **costurile parţiale** sau proporţionale, sunt formate din cheltuielile ce pot fi afectate direct produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate.

După producţia la care se referă cheltuielile de producţie putem distinge cost pe produs şi cost al întregii producţii.

• **costul pe produs** este format din totalitatea cheltuielilor de producţie ce revin pe unitatea de produs fabricat.

• **costul întregii** producţii este format din cheltuielile de producţie aferente întregii producţii a unităţii.

4.5. Principii de organizare a evidenţei cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor

Pentru a reda o imagine clară şi fidelă a costului producţiei, calcularea exactă a acestuia, este necesar să se ţină seama de o serie de principii şi nu numai atât ci trebuie ca acestea să fie cu stricteţe respectate. Calculaţia ca orice procedeu al metodei contabilităţii, are şi ea la bază anumite principii care ii asigură un conţinut real si exact. Aceste principii sunt următoarele:

1. **Principiul determinării cu exactitate a obiectului calculaţiei**. Acesta prezintă punctul de plecare în organizarea calculaţiei şi este delimitat prin elementul pentru care se efectuează calculaţia. Acesta diferă în raport de particularităţile şi organizarea procesului economic sau a activităţii care necesită calculaţia respectivă. Astfel, în sectorul aprovizionare, obiectul calculaţiei este reprezentat de o materie primă sau un material, de o anumită marfă sau grupă de mărfuri, etc., pentru care se face calculaţia. În sectorul de producţie, obiectul calculaţiei poate fi un produs sau grupă de produse, o lucrare sau un serviciu, o comandă, un loc de cheltuieli, producţia în curs, etc.

Cunoaşterea obiectului calculaţiei are o importanţă deosebită în scopul determinării volumului de cheltuieli pe care le ocazionează o anumită entitate pentru care se calculează costul.

2. **Principiul separării cheltuielilor care se referă la producţie de cele care nu privesc procesul de fabricaţie şi de desfacere a produselor.**

Conform acestui principiu, nu se pot include în cheltuielile privind activitatea de producţie obişnuită a unei unităţi economice:

- cheltuielile privind întreţinerea şi funcţionarea cantinelor-restaurant;
- cheltuielile cu uzanţele de protocol la primirea unor delegaţii;
- cheltuielile privind gospodărirea fondului de locuinţe al întreprinderii;
- cheltuielile privind organizarea producţiei secţiilor anexe;
- pierderi din prescrierea creanţelor debitorilor insolvabili, etc.

3. **Principiul delimitării in timp a cheltuielilor de producţie**. Acest principiu reprezintă forma de

manifestare în domeniul costurilor a principiului independenţei exerciţiului . Conform acestuia se impune ca fiecărei perioade de gestiune să i se atribuie numai cheltuielile ocazionate de activitatea în perioada pentru care se face calculaţia costurilor. Deci, se vor include cheltuielile de producţie în costuri, în perioada când are loc fabricaţia produselor la care se referă, independent de perioada când s-au efectuat acele cheltuieli. In context, ele pot fi:
- cheltuieli curente efectuate în perioada curenta şi se referă tot la această perioadă;
- cheltuieli efectuate în avans sunt cheltuieli efectuate în perioada curentă, dar se referă la perioada viitoare;
- cheltuieli preliminate, sunt cele care se vor efectua într-o perioada viitoare însa privesc perioada de activitate curentă: (exemplu: constituirea provizioanelor).

Nerespectarea acestui principiu conduce la calcule inexacte, la deformarea imaginii reale a costurilor, acestea din urma oscilând în mod subiectiv, împiedicând urmărirea dinamicii lor pe o serie de perioade de gestiune consecutive.

4. **Principiul separării cheltuielilor (de exploatare) in spaţiu**. Acesta presupune separarea cheltuielilor privind activitatea obişnuită a întreprinderii pe procesele principale care le-au ocazionat astfel:
- în primul rând delimitarea cheltuielilor de exploatare pe sfere de activitate, respectiv cheltuieli de administraţie si cheltuieli de desfacere;
- în al doilea rând presupune localizarea cheltuielilor pe secţii de producţii, ateliere, linii de fabricaţie, centre de producţie şi responsabilitate; acestea atât în antecalculaţie cât şi în postcalculaţie.

5. **Principiul separării cheltuielilor recuperabile prin costuri de producţie** (de exploatare) **de cheltuielile ocazionate de celelalte activităţi** (activitatea financiară, activitatea excepţională).

Cheltuielile ocazionate de activitatea financiară şi cea excepţională, cu excepţia dobânzilor aferente împrumuturilor la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie, nu se includ în costurile producţiei şi nu fac obiectul contabilităţii de gestiune.

6. **Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele neproductive**.

Constă în separarea cheltuielilor productive, cele care creează valori, de cele neproductive, care nu adaugă produselor nici o valoare. Din categoria cheltuielilor neproductive fac parte:
- pierderile din rebuturi;
- pierderile din întreruperea procesului de producţie;
- pierderi din deteriorarea materiilor prime, materialelor, produselor finite, a produselor în curs de execuţie, ş.a.;
- depăşiri de cheltuieli privind salariile lucrătorilor, prin abateri de la procesul tehnologic stabilit, etc.

Aceste cheltuieli neproductive se evidenţiază separat în costul efectiv al produselor.

7. **Alegerea metodei de calculaţie**. Alegerea metodei de calculaţie reprezintă o problemă cu implicaţii importante în determinarea conţinutului şi exactităţii indicatorului care constituie obiectul de calculaţie.

Datorită numărului mare de indicatori economico-financiari care se calculează în contabilitate, şi metodele de calculaţie prin care se determină indicatorii respectivi sunt diferite. Astfel, pentru calculul costului producţiei fabricate, de exemplu, se pot utiliza metode în funcţie de particularităţile tehnologiei şi organizării producţiei, de conţinutul costului unitar al producţiei, de obiectivele urmărite în activitatea de conducere a procesului de fabricaţie, etc.

8. **Principiul organizării calculaţiei costurilor in concordanţă cu celelalte forme de calculaţie economică (previzională şi statistică).** Este un principiu care prezintă o importanta deosebită pe linia analizei şi controlului diferiţilor indicatori economico-financiari, asigurând compatibilitatea între datele previzionale şi cele furnizate de contabilitate şi statistica, precum şi un conţinut unitar indicatorilor respectivi.

Potrivit acestui principiu, datele furnizate de diferite compartimente ale sistemului informaţional economic se pot centraliza pentru calculul, analiza şi controlul indicatorilor respectivi pe întreprinderi, ramuri şi pe întreaga economie naţionala, deoarece ele se determină în mod unitar în cadrul fiecăruia dintre componentele menţionate şi la nivelul fiecărei structuri organizatorice ale economiei naţionale.

Necesitatea aplicării acestui principiu în programarea şi calcularea costului de producţie este dictată de faptul că organizarea contabilităţii de gestiune şi obţinerea informaţiilor în legătură cu consumurile materiale şi salariale care iau naştere în cadrul procesului de producţie, nu constituie un scop în sine, ci un mijloc principal pentru furnizarea datelor necesare întocmirii, urmăririi şi analizei indicatorilor de costuri programaţi.

De asemenea, necesităţile organizării calculaţiei în concordanta cu celelalte forme de calculaţii economice, impune abordarea şi folosirea atât în contabilitate cât şi în previziune şi statistică a unui sistem de indicatori, precum şi norme metodologice unitare pentru determinarea acestor indicatori, care să se folosească atât în lucrările contabile cât şi în previziune şi statistică.

Prin respectarea cu stricteţe a acestui principiu se creează premisele necesare compatibilităţii datelor efective din contabilitate cu datele antecalculate şi se asigură contabilităţii rolul de principal instrument de efectuare a controlului cu privire la modul de îndeplinire a indicatorilor programaţi în scopul determinării abaterilor.

9. **Principiul delimitării pe feluri de activităţi a indicatorilor economico-financiari care fac obiectul calculaţiei.** Potrivit acestui principiu este necesar ca datele şi informaţiile furnizate de contabilitate să fie separate si localizate pe feluri de activităţi, iar urmărirea si determinarea indicatorilor economico – financiari să se facă în aceeaşi structură. Astfel, indicatorii respectivi trebuie să cuprindă numai date care se referă la o anumită activitate.

Determinarea precisă a datelor şi informaţiilor furnizate de contabilitate, pe feluri de activităţi din cadrul unităţii economice, prezintă o importanţă deosebită pentru calcularea exactă a indicatorilor economici, a cheltuielilor şi a veniturilor dar şi a rezultatelor, ş.a., pentru activităţile organizate şi desfăşurate în cadrul întreprinderii în cauză şi respectiv, pentru controlul desfăşurării acestor activităţi, implicit, pentru aprecierea eficienţei fiecărei activităţi.

10. **Principiul delimitării cheltuielilor referitoare la producţia finită de cheltuielile ce privesc producţia in curs de execuţie.**

Acest principiu se aplică în întreprinderile care au producţie în curs de execuţie la sfârşitul perioadei de gestiune.

Producţia în curs de execuţie se determină mai întâi cantitativ şi apoi valoric.

Evaluarea producţiei în curs de execuţie trebuie efectuată cu exactitate întrucât subevaluarea ei majorează costul producţiei finite, şi deci, diminuează profitul, în timp ce supraevaluarea ei micşorează artificial costul produselor finite şi, deci, măreşte profitul obţinut de întreprindere.

11. **Principiul delimitării costului subactivităţii**. Acest principiu presupune separarea costului subactivităţii în concordanţă cu care cheltuielile fixe, necesitate de menţinerea structurilor tehnico-productive şi funcţionale ale întreprinderii corespunzătoare gradului de inactivitate, de refolosire a capacităţii de producţie, nu trebuie să se includă în costul produselor ci să afecteze direct rezultatul exerciţiului.

Pentru determinarea expresă a costului subactivităţii, normalizatorii români propun următoarea formulă:

nivelul real al activităţii
Costul subactivităţii = cheltuieli fixe(1-)
nivelul normal al activităţii

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţii de producţie sau alţi factori.

Concluzionând, putem spune că principiile economice transformă calculaţia costurilor într-un instrument util de urmărire a cheltuielilor de producţie şi de influenţare a acestora în timp, în vederea reducerii lor prin măsuri adecvate.

4.6. Calculaţia efectivă a costurilor de producţie

Calculaţia efectivă a costurilor de producţie se bazează pe datele din conturile în care au fost colectate cheltuielile ocazionate de fabricarea producţiei.

Etapa finală a calculaţiei o constituie calcularea costului efectiv al producţiei şi decontarea acesteia.

Calculaţia costurilor efective se face la sfârşitul perioadelor de gestiune, de regulă lunar. În scopul includerii în costul producţiei a tuturor cheltuielilor şi asigurării exactităţii acestuia, se impune ca lucrările de calculaţie să se execute într-o anumită succesiune, astfel:

- înregistrarea cheltuielilor în conturile de cheltuieli directe şi indirecte;
- repartizarea cheltuielilor activităţilor auxiliare asupra activităţii de bază şi asupra altor activităţi beneficiare;
- repartizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor de producţie (comune) şi generale de administraţie în costul producţiei fiecărei secţii, pe fiecare comandă sau produs în parte (obiect al calculaţiei);
- determinarea şi repartizarea producţiei în curs de execuţie (neterminată) şi scăderea acesteia din totalul cheltuielilor, determinându-se astfel costul produselor principale;
- calcularea costului efectiv al produselor finite principale, pe unitatea de calculaţie, compararea lor cu costurile prestabilite şi determinarea diferenţelor de preţ;
- repartizarea cheltuielilor de desfacere în vederea determinării costului complet al producţiei.

Exemplu privind determinarea costului complet şi a costului unitar pe total şi pe fiecare articol de calculaţie în parte

SC ALFA SRL fabrică 2 produse A şi B. Procesul de fabricaţie este structurat pe 2 secţii de bază S_1 şi S_2 iar cheltuielile de producţie sunt structurate în tabelele următoare:

a).Structura cheltuielilor directe (Tabel 4.1.):

Tabel 4.1. Structura cheltuielilor directe

Cheltuieli S_1 S_2

A B

Total

Materii prime 60.000 75.000 135.000

Salarii 40.000 45.000 85.000

Contribuţii aferente

salariilor

9.200 11.000 20.200

Total 109.200 131.000 240.200

b).Structura cheltuielilor indirecte (Tabel 4.2.):

Tabel 4.2. Structura cheltuielilor indirecte şi a celor cu caracter dublu indirect

Cheltuieli S_1 S_2

A B

Total

CIFU 65.000 52.000 117.000

CGS 77.200 41.000 118.200

CGA - - 90.000

Total 142.200 93.000 325.200

Producţia obţinută în S_1 este de 25.000 buc pe produsul A, iar în S_2 de 20.000 buc pe produsul B.Se ştie că valoarea CGA de 90.000 lei se va repartiza asupra produsului A, 40.000lei şi asupra produsului B, 50.000 lei. Să se determine costurile complete ale celor 2 produse pe total şi pe articol de calculaţie şi costurile unitare.

57

Tabel 4.3. Fişa de calcul pentru produsul A

Tabel 4.4. Fişa de calcul pentru produsul B

Tabel. 4.5. Determinarea costului de producţie unitar pentru cele 2 produse A şi B pe fiecare articol de calculaţie

Cheltuieli directe

Cheltuieli

indirecte

Explicaţie Materii

prime Salarii Contribuţii CIFU CGS

Cost de

producţie(de

secţie)

CGA

Cost

complet

1.Materii prime 60.000 - - - - 60.000 - 60.000

2.Salarii - 40.000 - - - 40.000 - 40.000

3.Contribuţii - - 9.200 - - 9.200 - 9.200

4.Total cheltuieli

directe(1+2+3) 60.000 40.000 9.200 - - 109.200 - 109.200

5.CIFU - - - 65.000 - 65.000 - 65.000

6.CGS - - - - 77.200 77.200 - 77.200

7.Total cheltuieli

indirecte(5+6) - - - 65.000 77.200 142.200 - 142.200

8.Cost de

producţie(4+7) 60.000 40.000 9.200 65.000 77.200 251.400 - 251.400

9.CGA - - - - - - 40.000 40.000

10.Cost complet(8+9) 60.000 40.000 9.200 65.000 77.200 251.400 40.000 291.400

Cheltuieli directe

Cheltuieli

indirecte

Explicaţie Materii

prime Salarii Contribuţii CIFU CGS
Cost de
producţie(de
secţie)
CGA
Cost
complet
1.Materii prime 75.000 - - - - 75.000 - 75.000
2.Salarii - 45.000 - - - 45.000 - 45.000
3.Contribuţii - - 11.000 - - 11.000 - 11.000
4.Total cheltuieli
directe(1+2+3) 75.000 45.000 11.000 - - 131.000 - 131.000
5.CIFU - - - 52.000 - 52.000 - 52.000
6.CGS - - - - 41.000 41.000 - 41.000
7.Total cheltuieli
indirecte(5+6) - - - 52.000 41.000 93.000 - 93.000
8.Cost de
producţie(4+7) 75.000 45.000 11.000 52.000 41.000 224.000 - 224.000
9.CGA - - - - - - 50.000 50.000
10.Cost complet(8+9) 75.000 45.000 11.000 52.000 41.000 224.000 50.000 274.000
Explicaţie A B
Cost complet Cost unitar Cost complet Cost unitar
1.Materii prime 60.000
(60.000:25.000)
2,4 75.000
(75.000:20.000)
3,75
2.Salarii 40.000 1,6 45.000 2,25
3.Contribuţii 9.200 0,37 11.000 0,55
4.Total cheltuieli
directe(1+2+3) 109.200 4,37 131.000 6,55
5.CIFU 65.000 2,6 52.000 2,6
6.CGS 77.200 3,09 41.000 2,05
7.Total cheltuieli
indirecte(5+6) 142.200 5,69 93.000 4,65
8.Cost de
producţie(4+7) 251.400 10,06 224.000 11,2

Exemplu privind calculaţia costului efectiv de producţie finite şi decontarea lui
1.În vederea exemplificării operaţiilor contabile care intervin cu ocazia decontării costului efectiv al producţiei se presupune urmăroarea situaţie prezentă în Tabelul 4.6.:
Tabel 4.6.
Specificare Producţie totală Produsul A Produsul B
Materii prime şi materiale directe 1.320.000 880.000 440.000
Remuneraţii directe 550.000 330.000 220.000
CIFU 660.000 440.000 220.000
CGS 220.000 121.000 99.000
Pierderi din rebut - - -
Costul total al producţiei 2.750.000 1.771.000 979.000
Producţie neterminată 198.000 88.000 110.000
Rebuturi definite 33.000 33.000 -
Se cere:
a) pe baza datelor din tabel să se stabilească costul efectiv al producţiei finite fabricate, pentru produsele A si B
b) să se înregistreze în contabilitatea de gestiune costul efectiv al producţiei finite
c) să se prezinte situaţia în contului 921 şi în analiticile sale

Costul efectiv al producţiei finite cuprinde totalitatea cheltuielilor de producţie ocazionate de procesul de fabricare, cheltuieli care au fost calculate în cursul lunii potrivit delimitării pe locuri şi respectiv la sfârşitul lunii prin repartizare; sunt evidenţiate în debitul contului 921 „cheltulielile activităţii de bază" desfăşurat pe analitice, pe obiecte de calculaţie şi pe articole de calculaţie.
Deoarece cheltuielile înregistrate în cursul perioadei de gestiune, în debitul contului 921 nu se referă în totalitatea la producţia finită pentru care se calculează costul efectiv, calculaţia efectivă a costurilor privind producţia terminată se întemeiază pe relaţii de principiu.
Totalitatea cheltuielilor colectate în debitul contului 921 sunt: valoarea producţiei neterminată la sfârşitul lunii, respectiv valoarea materiei existente în secţii neintroduse în procesul de producţie şi valoarea rebuturilor.
Costul efectiv de producţie = costuri totale – (valoarea producţiei neterminată + valoarea rebuturilor definitive)
a) Costul total:
CefA = 1.771.000 – (88000 + 33000) = 1.6500.000
CefB =979.000 – 110.000 = 869.000
Cef total = 2.750.000 – (198.000 + 33.000) = 2.519.000
b)
D 921/P.A. C
Materii prime şi materiale = 880.000
Remuneraţie directă = 330.000
CIFU = 440.000
CGS = 121.000
Cost efectiv =1.650.000
Producţie neterminată= 88.000
Rebut = 33.000
Total cheltuieli = 1.771.000 Total cost = 1.771.000
Cont soldat
D 921/P.B. C
Materii prime şi materiale = 440.000
Remuneraţie directă = 220.000
CIFU = 220.000
CGS = 99.000
Cost efectiv =869.000
Producţie neterminată= 110.000
Rebut = 0
Total cheltuieli =979.000 Total cost =979.000
Cont soldat
D 921 C
Materii prime şi materiale = 1.320.000 Cost efectiv =2.519.000

Remuneraţie directă = 550.000
CIFU = 660.000
CGS = 220.000
Producţie neterminată= 198.000
Rebut = 33.000
Total cheltuieli = 2.750.000 Total cost = 2.750.000
Cont soldat
c) inregistrarea aferentă este:
902 = 921
921/P.A.
921/P.B.
2.519.000 2.519.000
1.650.000
869.000
4.7. Funcţiile şi rolul contabilităţii calculaţiei costurilor
Contabilitatea de gestiune, în ceea ce priveşte calculaţia costurilor, îndeplineşte mai multe funcţii.

O primă funcţie este cea de măsurare a consumurilor privind producţia şi desfacerea, care implică o evaluare a factorilor participanţi la procesul de producţie efectuat în scopul obţinerii de bunuri sau servicii. Pentru a dimensiona aceste consumuri sistemul informaţional al costurilor utilizează metode specifice cu caracter analitic prin intermediul cărora consumurile productive sunt exprimate valoric pe feluri, destinaţii, sectoare de cheltuieli şi purtători de costuri. "Măsurarea analitică a consumurilor de factori ai procesului de producţie cuprinde şi funcţiunile agentului economic. Aceste funcţiuni se desfăşoară în cadrul unei structuri tehnicoorganizatorice
care îşi pune amprenta pe mărimea, comportamentul şi evoluţia costurilor ca urmare a conexiunii existente între gradul de organizare al activităţii agentului economic în calitatea sa de sistem şi costuri."
Cunoaşterea raportului funcţiune-costuri este necesară pentru fundamentarea deciziilor de natură organizatorică determinate de dictonul cost/eficienţă.
Această funcţie se poate realiza şi sintetic prin utilizarea unor modele cu caracter general între care:
modelul de calcul al costului întregii producţii marfă pe elementele de cheltuieli şi articole de calculaţie, modele de calcul a cheltuielilor la 1000 lei producţie marfă, etc. Prin intermediul acestor modele se exprimă consumul generalizat de factori la nivelul întregii activităţi desfăşurate pentru producerea de bunuri şi servicii într-o anumită perioadă de gestiune.
Această funcţie conferă sistemului informaţional al costurilor încă alte trei funcţii: cea previzională, cea de optimizare şi cea de urmărire, control şi reglare a costurilor.
Funcţia previzională constă în prestabilirea nivelului structurii costurilor pentru fiecare produs în parte şi pentru întreaga producţie programată a fi executată de către fiecare întreprindere. Această funcţie îşi găseşte expresia în bugetele costurilor pe sectoare (locuri) de cheltuieli şi pe purtători de costuri şi îmbracă două forme: planificare şi prognoză. ***Planificarea costurilor*** se efectuează la nivel macroeconomic şi se concretizează în principiu prin antecalculaţia de costuri care se întocmeşte pentru fiecare produs în parte şi pentru întreaga producţie; ***prognoza*** se manifestă la nivel macroeconomic, se realizează pe o perioadă mai mare de timp de către departamente, comisii, etc.
Funcţia de optimizare. "Optimizarea în materie de costuri vizează alocarea unor resurse limitate distribuite în raport de priorităţile existente."[23] Modelele de optimizare bazate pe funcţii matematice ajută la evaluarea rezervelor interne ale unităţilor economice. Această funcţie este legată de antecalculaţia costurilor, dar nu exclude postcalculul care ar putea în viitor să influenţeze costul antecalculat.
Funcţia de urmărire, control şi reglare urmăreşte înregistrarea analitică a cheltuielilor pe perioade de gestiune. Prin organizarea calculaţiei costurilor la nivelul întregii producţii, dar mai ales pe fiecare produs fabricat, se creează posibilitatea urmăririi acestuia în dinamică, precum şi a comparării lui cu costul aceluiaşi produs sau a unor produse similare fabricate în alte unităţi economice. Din această comparaţie se pot desprinde concluzii privind performanţele unităţii economice în raport cu alte unităţi similare.
"Prin organizarea calculaţiei anticipate a costurilor se creează un instrument important pentru previzionarea nivelului normal ce trebuie să-l aibă costurile de producţie. Pentru a se îndeplini un asemenea rol, calculaţia trebuie privită ca un instrument de legătură sistematică între latura tehnică şi cea valorică a activităţii productive, ca un mijloc de cunoaştere şi de conducere a ei." Calculaţia costurilor are rolul de a determina cheltuielile efectuate la nivelul întreprinderii în scopul fabricării şi desfacerii propriei producţii.
[23] Raţiu, T., Cartea contabilului autodidact, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995, p. 83

Calculaţia costurilor este o sursă importantă de furnizare a informaţiilor din domeniul costurilor, având rol hotărâtor pentru asigurarea unei conduceri moderne a întreprinderii.
Problemele costurilor trebuie să fie prezente peste tot, în toate compartimentele întreprinderii, iar calculaţia costurilor să ocupe un loc central .
Importanţa calculaţiei costurilor pentru fiecare nivel organizatoric al întreprinderii rezidă din faptul că:
- costurile apar peste tot în cadrul întreprinderii;
- calculaţia costurilor este singura în măsură să explice eficienţa activităţii economice şi atingerea sau abaterea de la scopul urmărit;
- informaţiile furnizate de calculaţia costurilor sunt informaţii de conducere pentru toate locurile generatoare de costuri;
- răspunderea pentru nivelul costurilor vizează toate treptele ierarhice de conducere din cadrul întreprinderii;
- fiecare conducător este răspunzător pentru costurile din compartimentul pe care îl conduce."[24]

4.8. Clasificarea calculaţiei privind costul producţiei

Clasificarea calculaţiei costurilor se poate face în funcţie de următoarele criterii principale:

1. Particularităţile procesului tehnologic
În funcţie de particularităţile procesului tehnologic calculaţiile costurilor pot fi grupate: calculaţii pe faze şi calculaţii pe comenzi.
Calculaţia pe faze urmăreşte, pe prim plan, determinarea costului producţiei separat pe fiecare fază a procesului tehnologic.
Calculaţia pe comenzi "se suprapune în final cu însuşi obiectul calculaţiei care asigură gruparea tuturor costurilor ocazionate de executarea unei comenzi"[25].
2. Periodicitatea efectuării calculaţiei
În funcţie de intervalul de timp care îl condiţionează repetarea calculelor, calculaţiile pot fi periodice şi neperiodice.
Calculaţiile periodice se efectuează la intervale de timp egale. Este cazul calculaţiilor care stau la baza elaborării bugetelor de costuri şi a celor de determinare a costurilor efective elaborate în întreprinderile cu producţie de masă.
Calculaţiile neperiodice sunt acelea care se elaborează la intervale de timp inegale, fiind legate de data lansării unei comenzi, respectiv data încheierii execuţiei comenzii, sau cele întocmite în cazuri speciale: calculaţiile de proiect cuprinse în documentaţia privind noile obiective ce urmează a se constitui, calculaţiile de fundamentare a preţurilor noilor produse, etc.
3. Momentul efectuării calculaţiei
Calculaţiile privind costurile în raport cu momentul elaborării lor faţă de perioada în care are loc procesul de producţie la care se referă, se clasifică în: antecalculaţii şi postcalculaţii.
Antecalculaţiile sunt acelea care se elaborează înainte de a începe producţia la care se referă, determinându-se în acest fel, indicatorii previzionali. În categoria antecalculaţiilor se cuprinde: calculaţia de proiect, calculaţia de buget, calculaţia standard, calculaţia normativă.
Calculaţia de proiect se întocmeşte cu ocazia "elaborării documentaţiilor noilor unităţi industriale ce urmează a se constitui, la primirea unor comenzi din afară şi lansarea lor în producţie, la introducerea în fabricaţie a unui produs nou".
Calculaţia de buget (bugetarea costurilor) se întocmeşte pentru determinarea costului producţiei prevăzute în bugetul întreprinderii pe anul următor cu defalcare pe trimestre şi luni.
Alte forme ale antecalculaţiei sunt cele specifice unor metode de calculaţie precum: calculaţia standard, calculaţia normativă, antecalculaţia tarif-oră-maşină (THM), antecalculaţia PERT-cost, etc.
Elaborarea antecalculaţiilor se concretizează în diferite bugete privind costurile cum ar fi: bugetele cheltuielilor directe (bugetul consumului de materii prime şi materiale directe, bugetul manoperii directe), bugetul cheltuielilor indirecte de producţie (cheltuielile comune ale secţiei), bugetul cheltuielilor de desfacere, bugetul cheltuielilor generale de administraţie.

24 Olariu, C., Conducerea întreprinderii prin costuri, Editura Facla, Timişoara, 1975, p. 62-63.
25 Olariu, C.V., Costul şi calculaţia costului, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, p.122.

Postcalculaţiile sunt acelea care se întocmesc după terminarea procesului de producţie a produselor, lucrărilor sau serviciilor la care se referă. Acestea au drept scop determinarea indicatorilor efectivi privind costurile de producţie. Elaborarea acestei calculaţii se realizează cu ajutorul datelor din conturile clasei 9 "conturile de gestiune". Pe baza acestor calculaţii se determină abaterile care stau la baza adoptării deciziilor, în special pe termen scurt.
Postcalculaţiile pot fi în raport cu scopul urmărit şi metodologia folosită: calculaţii contabile, calculaţii statistice şi calculaţii de analiză şi control activităţii economico-financiare a unităţii patrimoniale în cauză.
Calculaţiile contabile sunt acelea care se bazează pe datele contabile. Indicatorii pe care îi determină se exprimă în mărimi absolute. Stabilirea lor se face pe baza metodologiei contabile.
Calculaţiile statistice sunt acelea care au la bază datele furnizate de evidenţa statistică, iar indicatorii stabiliţi au la bază o metodologie proprie statisticii şi se pot exprima atât în mărimi absolute, cât şi în mărimi relative.
Elaborarea antecalculaţiilor şi postcalculaţiilor înseamnă o dublă determinare a costurilor care a fost impusă de cerinţele managementului activităţii întreprinderilor. Pentru "a-şi putea îndeplini rolul ce i se rezervă în urmărirea operativă a cheltuielilor de producţie efective, comparativ cu cele prevăzute în bugetul costurilor şi stabilirea abaterilor de pe situaţia determinată, cu alte cuvinte, spre a-şi putea realiza controlul bugetar, este necesar ca la baza calculaţiilor să stea aceeaşi metodă (sau combinaţii de metode), indiferent de momentul elaborării lor".
Utilizarea aceleiaşi metode în elaborarea ante şi postcalculaţiilor privind costurile de producţie se întemeiază

pe următoarele elemente structurale:
• aceeaşi nomenclatură a producţiei pentru care se determină costul (aceiaşi purtători de costuri);
• aceeaşi structură generală a întreprinderii, deci aceleaşi sectoare (locuri) de cheltuieli şi în antecalculaţii şi în postcalculaţii;
• aceleaşi grupări privind cheltuielile de producţie şi acelaşi conţinut al diferitelor costuri de cheltuieli care determină structura costului;
• aceleaşi procedee de determinare şi de limitare primară a cheltuielilor pe sectoare (locuri) de cheltuieli şi pe purtători de costuri;
• aplicarea aceloraşi criterii şi procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte şi în general, calculul aceloraşi indicatori intermediari (costuri de secţie).
Numai astfel se asigură metodei de calculaţie folosită întreaga valoare informaţională.
4. Modul de evaluare a costurilor
În funcţie de acest criteriu, calculaţiile se pot grupa în calculaţii ale costului efectiv, calculaţii ale costului normat, calculaţii ale costului standard.
Fiecare din aceste calculaţii evaluează şi exprimă în mod diferit costul calculat.
5. Modul de caracterizare a costurilor
Calculaţiile după acest criteriu, se pot încadra în două mari grupe şi anume: calculaţii pe elemente de cost şi calculaţii pe articole de calculaţie.
Calculaţia pe elemente de cost urmăreşte determinarea costurilor aferente producţiei globale în condiţiile metodologice în vigoare.
Calculaţia pe articole de calculaţie asigură determinarea costului pe unitatea de produs, pe grupe de produse şi pentru întreaga producţie –marfă potrivit metodologiei date.
6. Modul de formare şi grupare a costurilor
În funcţie de acest criteriu distingem următoarele categorii de calculaţii: calculaţii pe feluri de costuri, calculaţii pe locuri generatoare de costuri, calculaţii pe purtători de costuri.
Calculaţia pe feluri de costuri urmăreşte determinarea costurilor de producţie pe elemente omogene, ţinând seama de natura consumurilor de valori materiale sau de muncă, indiferent de produsul sau lucrarea care le-au generat.
Calculaţia pe locuri generatoare de costuri permite determinarea costurilor de producţie ocazionate separat pe fiecare loc de costuri. Un loc de cost poate să fie un sector de activitate, o maşină, un loc de muncă, etc.
Calculaţia pe purtător de costuri asigură determinarea costului pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu, în strictă concordanţă cu obiectul calculaţiei şi în condiţiile metodologice date.
7. Procedeele şi tehnicile de calculaţie
În funcţie de procedeele şi tehnicile de calculaţie se disting: calculul divizionar, calculul coeficienţilor de echivalenţă, calculul de suplimentare, calculul parţial sau neabsorbant, calculul marginal, calculul absorbant.
Calculul divizionar se aplică în cazul fabricării unui singur sortiment. Se mai numeşte calculul diviziunii simple.
Calculul coeficienţilor de echivalenţă se foloseşte în producţia omogenă luând un element de cost direct ca bază de calcul, considerat comun tuturor sortimentelor ce se produc, în vederea determinării costului fiecărui sortiment.

Calculul de suplimentare constă în repartizarea costurilor indirecte asupra locurilor şi purtătorilor de costuri cu ajutorul unor criterii convenţionale.
Calculul parţial urmăreşte determinarea costului produselor fabricate numai pe baza costurilor variabile.
Calculul marginal constă în determinarea costului producţiei diferenţiale şi a costului marginal pe unitatea de produs, aferent unei unităţi suplimentare.
Calculul absorbant se caracterizează prin determinarea costului producţiei totale şi a costului pe unitatea de produs, pe baza tuturor costurilor generate de fabricarea acestuia.
8. Sfera de cuprindere a elementelor structurale ale indicatorilor economico-financiari în conţinutul acestora
După acest criteriu calculaţiile se împart în: totale şi parţiale.
Calculaţiile totale sunt acelea care iau în considerare la stabilirea indicatorilor economico-financiari toate elementele structurale ale acestora, numindu-se şi calculaţii complete.
Calculaţiile parţiale iau în considerare la determinarea indicatorilor economico-financiari, numai o parte din elementele structurale ale acestora, numindu-se şi calculaţii limitative.
Ţinând seama de rolul lor informaţional în procesul de conducere, gruparea calculaţiilor costurilor se poate face şi sub aspect formal şi funcţional.

"În funcţie de aspectul formal se stabilesc criteriile de ordonare şi subordonare a calculaţiilor (pe feluri, locuri şi purtători de costuri) care, la rândul lor, hotărăsc cadrul funcţional al calculaţiilor bazat pe calculaţia efectivă şi pe calculul abaterilor."

4.9. Etapele metodologice privind contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor de producţie

Ţinând seama de legăturile care există între cheltuielile de producţie şi diferitele locuri sau produse pentru care s-au efectuat ele, respectiv, de posibilităţile de identificare şi de delimitare a cheltuielilor pe locurile sau produsele în cauză, de gradul de finisare al producţiei, de rolul care îl au diferitele secţii în procesul de producţie, adică de destinaţia producţiei lor şi ordinea în care aceasta se consumă productiv în întreprindere, lucrările de contabilitate de gestiune şi calculaţie a costului efectiv se desfăşoară într-o anumită succesiune logică, strict determinată, ale cărei etape se prezintă în continuare.

a) Astfel, prima etapă o reprezintă **colectarea cheltuielilor de producţie**. În această etapă are loc colectarea cheltuielilor directe pe purtători de costuri (produse, lucrări, servicii, comenzi, etc.) ca obiecte de calculaţie şi a cheltuielilor indirecte pe secţii şi sectoare de activitate în funcţie de posibilităţile de identificare şi localizare a lor pe destinaţii. Această operaţie se realizează cu ajutorul conturilor de calculaţie prin preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară şi ordonarea lor după destinaţie în contabilitatea de gestiune, debitându-se conturile de calculaţie pe analiticele corespunzătoare fiecărui cont în parte şi creditându-se contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

b) Se începe apoi calculaţia costului efectiv cu **decontarea livrărilor reciproce de produse, lucrări şi servicii intre activităţile auxiliare pentru nevoile lor de producţie**.

Efectuarea decontării livrărilor reciproce dintre secţiile auxiliare necesită cunoaşterea costului efectiv al producţiei care face obiectul livrărilor respective, dar pentru calculul acestuia este necesară decontarea livrărilor reciproce. În astfel de situaţii, întrucât costul efectiv al prestaţiilor reciproce dintre secţiile auxiliare este greu de stabilit, acestea se decontează fie la costul efectiv al perioadei precedente, fie la un cost prestabilit al perioadei curente, fie prin folosirea altor procedee. Reflectarea în contabilitate a decontărilor reciproce dintre secţiile auxiliare se face cu ajutorul conturilor analitice ale contului sintetic 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", care corespund fiecărei secţii auxiliare în parte. Astfel, se debitează conturile care reprezintă secţiile auxiliare consumatoare de produse, lucrări şi servicii şi se creditează conturile analitice corespunzătoare secţiilor auxiliare furnizoare ale producţiei respective, fără ca prin aceasta să se altereze rulajul contului sintetic.

c) După efectuarea decontărilor reciproce dintre activităţile auxiliare, se trece la **calculul costului efectiv al producţiei auxiliare şi repartizarea cheltuielilor aferente producţiei respective consumată pentru nevoile activităţii de bază şi ale celorlalte sectoare de activitate din cadrul intreprinderii.**

Această operaţie de repartizare a cheltuielilor activităţilor auxiliare se reflectă în contabilitate prin debitarea conturilor de calculaţie corespunzătoare locurilor de activitate (cheltuieli) consumatoare, respectiv 921 „Cheltuielile activităţii de bază", 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 Cheltuieli generale de administraţie", 925 Cheltuieli de desfacere" etc., pe analiticele corespunzătoare şi creditarea contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare".

d) O altă etapă a calculaţiei costului o constituie **repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie, asupra produselor fabricate in cadrul activităţii de bază.** Această operaţie se face, proporţional cu o anumită bază sau criteriu convenţional de repartizare, care exprimă cel mai bine legătura dintre cheltuielile de repartizat şi baza de repartizare aleasă. Deci, proporţia în care se face repartizarea trebuie astfel stabilită, încât costul fiecărui produs

să fie afectat cu o cotă parte din cheltuielile indirecte de producţie, care să corespundă cât mai exact consumului real ocazionat de produsul respectiv. În funcţie de particularităţile tehnologiei şi organizării producţiei din cadrul unităţii în cauză, drept criterii sau baze de repartizare , după cum s-a mai arătat, pot fi: cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale directe, salariile directe, totalul cheltuielilor de prelucrare, numărul orelor de funcţionare a utilajelor etc. Baza de repartizare trebuie să fie aceeaşi ca natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte dintr-o oarecare perioadă de gestiune.

În vederea stabilirii cheltuielilor indirecte de producţie[26] ce revin pe fiecare produs, lucrare, serviciu, comandă etc. fabricate în cadrul activităţii de bază, se procedează astfel:

- se calculează mai întâi, pentru fiecare secţie în parte, un coeficient de repartizare K, prin raportarea totalului cheltuielilor indirecte de repartizat ale secţiei în cauză, colectate în debitul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", la suma bazelor de repartizare ale tuturor produselor, lucrărilor, serviciilor, comenzilor etc. fabricate în secţia respectivă, potrivit următoarei relaţii de calcul:

$\sum$

$$K_{CIP} = \frac{\sum_{i=1}^{n} CIP_i}{\sum_{j=1}^{m} b_j}$$

în care:
CIP- reprezintă cheltuielile indirecte de producţie;
b – baza de repartizare
i – secţia;
j – obiectul de calculaţie (produsul, lucrarea, serviciul, comanda)
- se înmulţeşte apoi coeficientul astfel calculat, cu baza de repartizare a fiecărui obiect de calculaţie în parte şi se obţine cota de cheltuieli indirecte de producţie, de repartizat C, astfel:

$$C_{CIPj} = K_{CIP} \times b_j$$

Cota de cheltuieli indirecte de producţie astfel determinată se adaugă la cheltuielile directe ale produsului respectiv, ce se găsesc deja înregistrate în debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază". Şi se obţine costul de producţie al acestuia.

Reflectarea în contabilitate a operaţiei de repartizare a cheltuielilor indirecte de producţie în costul efectiv al produselor fabricate în cadrul secţiilor respective, se face prin debitarea contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi creditarea contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", care, în urma acestei operaţii, se soldează.

În situaţia în care condiţiile generale de exploatare justifică luarea în considerare la calculul costului efectiv al producţiei şi a cheltuielilor generale de administraţie, precum şi a cheltuielilor de desfacere, etapele calculaţiei trebuie completate cu repartizarea acestor cheltuieli.

e) Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie asupra produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate de întreprindere constituie o altă etapă de calculaţie a costului efectiv.

Spre deosebire de repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie care se face, în general, pe bază de coeficienţi diferenţiaţi pe secţii şi categorii de cheltuieli (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secţiei) sau pe bază de coeficienţi selectivi, repartizarea cheltuielilor generale de administraţie se face pe bază de coeficient unic sau global. Acest coeficient se calculează, ca şi în cazul precedent, în funcţie de o anumită bază sau criteriu de repartizare, care poate să fie una din cheltuielile directe amintite în etapa anterioară, dar, în general, baza de repartizare în acest caz o constituie costul de producţie, bineînţeles, cu luarea în considerare la numărător a totalului cheltuielilor generale de administraţie ($\sum CGA$).

Coeficientul obţinut se înmulţeşte cu costul de producţie folosit ca bază de repartizare a fiecărui produs şi rezultă cota de cheltuieli generale de administraţie care se adaugă la costul de producţie al produsului respectiv.

Reflectarea în contabilitate a operaţiei de repartizare a cheltuielilor generale de administraţie în costul efectiv al produselor fabricate de întreprindere se face prin debitarea contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi a contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", dacă producţia auxiliară este destinată vânzării la terţi sau sectorului propriu de investiţii şi deci are caracterul de producţie marfă şi creditarea contului 924 „Cheltuieli generale de administraţie", care în urma acestei operaţii se soldează.

[26] Iacob, C., Drăcea, R., M., Contabilitatea analitică şi de gestiune, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti , 1998

f) Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor fabricate reprezintă, de asemenea, o etapă necesară în anumite condiţii de exploatare. Această etapă presupune adăugarea la costul de producţie al produselor pe lângă o cotă de cheltuieli generale de administraţie, şi a cheltuielilor de desfacere pe care le-au ocazionat, iar în cazul în care identificarea lor pe produs nu este posibilă, ele pot fi repartizate asupra costului

produselor respective, proporţional cu greutatea sau volumul produselor livrate sau în funcţie de alte criterii. Reflectarea în contabilitate a operaţiei de repartizare a cheltuielilor de desfacere în costul efectiv al produselor fabricate se face prin debitarea contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi a contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", numai pentru producţia marfă rezultată de la aceste activităţi, dacă a necesitat cheltuieli de desfacere, şi creditarea contului 925"Cheltuieli de desfacere", care în urma acestei operaţii se soldează.

Astfel prin adăugarea la costul de producţie şi a cotelor de cheltuieli generale de administraţie, în debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" sunt colectate la sfârşitul lunii toate cheltuielile ocazionate de fabricarea producţiei. Aceste cheltuieli reprezintă costul efectiv total al producţiei întreprinderii şi sunt încorporate o parte în costul efectiv al producţiei în curs de execuţie existente în secţii la sfârşitul lunii.

g) Următoarea etapă implicată de calculaţia costului efectiv al producţiei finite o reprezintă **determinarea cantitativă şi valorică a producţiei in curs de execuţie.**

Sub aspect cantitativ, producţia în curs de execuţie se stabileşte pe calea inventarierii la locurile de muncă, de control, de depozitare special amenajate etc., iar sub aspect valoric, prin evaluare, operaţie care se face, de regulă, la costul efectiv, ţinând seama de gradul de finisare tehnică, adică de numărul fazelor de fabricaţie parcurse şi stadiul de prelucrare în care se află. O dată stabilit costul producţiei în curs de execuţie, acesta se reflectă în contabilitatea de gestiune prin debitarea contului 933 „Costul producţiei în curs de execuţie şi creditarea contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază", dacă rezultă din activitatea de bază şi respectiv, a contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" dacă rezultă din activităţile auxiliare.

Prin scăderea cheltuielilor aferente producţiei în curs de execuţie astfel stabilită, din totalul cheltuielilor de producţie aflate în debitul contului 921"Chletuielile activităţii de bază" şi respectiv, 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", se obţine suma cheltuielilor efective producţiei finite, respectiv, costul efectiv al acestei producţii.

Determinarea corectă a costului producţiei în curs de execuţie prezintă o importanţă deosebită pentru calcularea cu exactitate a costului producţiei finite, precum şi a altor indicatori de eficienţă ai activităţii întreprinderii, derivaţi din acesta, cum ar fi profitul, rata rentabilităţii etc. Astfel, supraevaluarea producţiei în curs de execuţie conduce la diminuarea nejustificată a costului producţiei finite majorând în mod artificial profitul şi respectiv rata rentabilităţii. După cum subevaluarea producţiei în curs de execuţie are efecte inverse, de asemenea cu influenţe nefavorabile asupra activităţii întreprinderii.

h) Etapele de calculaţie a costului efectiv se încheie cu **stabilirea acestuia pe unitatea de produs**, care se face, de regulă, prin raportarea totalului cheltuielilor efective aferente producţiei finite la cantitatea de producţie finită obţinută în perioada la care se referă cheltuielile respective, după următorul model de calcul:

$$C_{tuj} = \frac{\sum_{i=1}^{m} C_{hij}}{Q_j}$$

în care:

C_{tu} _ reprezintă costul unitar;

C_h _ reprezintă cheltuielile aferente producţiei finite;

Q _ cantitatea de produse finite obţinute;

i - articolele de calculaţie;

j - obiectul de calculaţie (produsul, lucrarea, serviciul)

Pe baza costului efectiv astfel calculat la sfârşitul lunii se face decontarea producţiei finite obţinute şi depozitate pe parcursul lunii, prin debitarea contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" şi creditarea contului 921 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", dacă este cazul, care se închid.

În urma acestei înregistrări se poate determina cu ajutorul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută", diferenţa dintre preţul de înregistrare şi cotul efectiv al produselor finite, care se trece asupra contului 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ".

GLOSAR TERMENI

CUVINTE ŞI CONCEPTE CHEIE PREZENTATE
consumaţiuni de valori; cost monetar; cost real; costul contabil; costul economic; costurile perioadei; costul total; costuri fixe; costul mediu (unitar); costul marginal; costul diferenţial; costuri directe; costuri indirecte; costuri necesare; costuri nenecesare; costul subactivităţii; calculaţia costurilor; producţia de bază;; producţia auxiliară; producţia anexă; producţia simplă; producţia complexă; cheltuielile de producţie; cheltuieli încorporabile în costuri; cheltuieli supletive; cheltuieli simple, cheltuieli complexe; cheltuieli de bază; cheltuieli de regie; cheltuieli cu caracter variabil, cheltuieli cu caracter convenţional constant; cheltuieli productive; cheltuieli neproductive; costuri de achiziţie, costuri de prelucrare, costuri de distribuţie; costuri prestabilite; costuri integrale; costuri parţiale; funcţia previzională; funcţia de optimizare; funcţia de urmărire, control şi reglare; calculaţia pe faze; calculaţia pe comenzi; calculaţiile periodice; calculaţiile neperiodice; antecalculaţiile; postcalculaţiile:

REZUMAT
Printre obiectivele contabilităţii de gestiune se numără: furnizarea datelor necesare elaborării şi urmăririi bugetelor de venituri şi cheltuieli; compararea cheltuielilor cu previziunile sau normele prestabilite, stabilirea abaterilor şi analiza cauzelor care le-au generat; controlul condiţiilor interne de producţie.
Aceste obiective impun ca necesitate elaborarea în prealabil a unor programe de acţiune – bugete de venituri şi cheltuieli, ca instrumente de previzionare a veniturilor şi de dimensionare a cheltuielilor care urmează a fi acoperite din venituri. Acest lucru înseamnă a-ţi propune anumite obiective printr-un program de activitate – bugetul de venituri şi cheltuieli- şi apoi urmărirea prevederilor din buget. Totodată, înseamnă a acţiona în cunoştinţă de cauză în desfăşurarea activităţii economice.

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE
1. Ce desemnează conceptul de calculaţie a costurilor?
2. Cum este tratat costul în literatura de specialitate?
3. Care sunt criteriile de grupare şi regrupare a cheltuielilor?
4. Care sunt formele pe care le îmbracă costurile potrivit procesului aprovizionare-producţie-desfacere şi ce cuprind aceste forme?
5. Care sunt aspectele esenţiale ce trebuie reţinute referitoare le noţiunea de cost?
6. Prezentaţi distincţia dintre costul stocurilor şi costul perioadei.
7. Definiţi cheltuielile fixe şi cheltuielile variabile.
8. Cum sunt grupate cheltuielile variabile şi ce reprezintă fiecare tip de cheltuială aferentă?
9. Prezentaţi noţiunea de cost total şi componentele acestuia.
10. Determinaţi formula contabilă pentru costul subactivităţii.
11. Exemplificaţi principalele sarcini ce revin contabilităţii calculaţiei costurilor.
12. Definiţi calculaţia costurilor.
13. Care este nomenclatura tip a articolelor de calculaţie?
14. Cum poate fi producţia unei întreprinderi din punctul de vedere al tehnologiei de fabricaţie?
15. Cum se împarte producţia unei întreprinderi după destinaţie şi gradul de importanţă?
16. Prezentaţi cele două coordonate care definesc costul ca indicator economic obţinut pe cale matematică de la care s-a pornit în stabilirea obiectului calculaţiei ?
17. Care sunt cele două condiţii care trebuie îndeplinite pentru ca o cheltuială să fie încadrată în categoria cheltuielilor de producţie?
18. Care sunt principalele criterii de clasificare a cheltuielilor de producţie? Prezentaţi fiecare din aceste criterii.
19. Definiţi: Cheltuieli încorporabile în costuri, Cheltuielile neîncorporabile în costuri. Cheltuielile de adăugat în costuri (supletive).
20. Care sunt potrivit legislaţiei româneşti în vigoare cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară ce nu fac parte din costul producţiei ?
21. Care sunt criteriile de clasificare a costurilor?Prezentaţi pe scurt aceste criterii.
22. Cum se împart costurile după stadiile de fabricaţie şi comercializare?
23. Enumeraţi principiile de organizare a evidenţei cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor şi prezentaţi pe scurt aceste principii.
24. Prezentaţi principiul delimitării în timp a cheltuielilor de producţie şi principiul separării cheltuielilor în spaţiu.
25. Ce presupune principiul costului subactivităţii?

26. Care este succesiunea impusă în vederea executării lucrărilor de calculaţie a costurilor?
27. Enumeraţi funcţiile calculaţiei costurilor. Prezentaţi pe scurt fiecare funcţie.

28. Prezentaţi criteriile de clasificare a calculaţiei privind costul producţiei.
29. Cum se împart cheltuielile în funcţie de intervalul de timp?
30. Când se elaborează antecalculaţiile şi postcalculaţiile?
31. Ce calcule se disting în funcţie de procedeele şi tehnicile de calculaţie
32. Enumeraţi etapele privind lucrările de contabilitate de gestiune şi de calculaţie a costurilor de producţie.
33. Prezentaţi următoarele etape privind calculaţia costurilor de producţie: colectarea cheltuielilor de producţie; repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor fabricate; stabilirea costului efectiv pe unitatea de produs.

TO DO

Testaţi-vă cunoştinţele obţinute până în acest moment, prin definirea fiecărui termen specificat la glosarul de termeni şi descrişi în conţinutul acunităţii de învăţare 4.

TEMĂ DE CONTROL

Tema 2

Evidenţierea determinării costului complet comercial şi a costului unitar pe total şi pe fiecare articol de calculaţie, în documentul Fişa de calculaţie pe fiecare produs în parte şi respectiv determinarea costului unitar. Pentru aceeaşi entitate luată în studiu aferentă temei 1 se vor particulariza produsele obţinute.

TESTE GRILĂ DE VERIFICARE FINALĂ

PARTEA I

CAP. I

1. Cerinţele corespunzătoare informaţiilor contabilităţii de gestiune sunt:
a) responsabilitatea;
b) controlul;
c) fiabilitatea;
d) independenţa;
e) pertinenţa;
f) neutralitatea;
g) prudenţa;
h) comparabilitatea;
i) interdependenţa;
j) oportunitatea.
2. Obiectivele contabilităţii de gestiune sunt:
a) efectuarea previziunilor pentru veniturile şi cheltuielile de exploatare;
b) explicarea diferenţelor rezultate;
c) furnizarea tuturor elementelor de natură să clarifice luarea deciziilor;
d) prelucrarea rezultatelor privind cheltuielile şi veniturile din exploatare;
3. Concepţiile generale de organizare a contabilităţii de gestiune sunt:
a) concepţia monistă;
b) concepţia parţială;
c) concepţia concomitentă;
d) concepţia dualistă;
e) concepţia integralistă.
4. Varianta nucleu este forma pe care o îmbracă următoarea concepţie de organizare a contabilităţii de gestiune:

a) concepţia dualistă;
b) concepţia monistă;
c) concepţia integralistă;
d) concepţia parţială.
5. Conform literaturii de specialitate, mai sunt menţionate şi alte concepţii de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune, şi anume:
a) tabloul de joncţiune al cheltuielilor;
b) tabloul de joncţiune al veniturilor;
c) codificarea parţială;
d) tabloul de colectare;
e) codificarea multiplă.

CAP. II

6. Stocurile reprezintă :

a) cantităţi fizice de materii prime, materiale consumabile, produse, etc., necesare numai unui singur stadiu al ciclului de exploatare şi anume aprovizionarea pentru a asigura desfăşurarea continuă şi ritmică a activităţii de exploatare;
b) cantităţi fizice de materii prime, materiale consumabile, produse, etc., necesare ciclului de producţie şi desfacere;
c) cantităţi fizice de materii prime, materiale consumabile, produse, etc., necesare ciclului de aprovizionare şi producţie,
d) cantităţi fizice de materii prime, materiale consumabile, produse, etc., necesare fiecărui stadiu al ciclului de exploatare.
7. În cadrul stocurilor se cuprind:
a) materii prime;
b) mijloace de transport;
c) materiale auxiliare;
d) semifabricate;
e) utilaje;
f) produse finite;
g) deşeuri,
h) animale şi păsări la îngrăşat;
i) ambalaje;
j) mărfuri;
k) materiale de natura obiectelor de inventar.
8. În categoria stocurilor obţinute din producţia proprie fac parte:
a) animale şi păsări;
b) mărfuri;
c) ambalaje;
d) semifabricate;
e) materiale de natura obiectelor de inventar;
f) produse.
9. În categoria stocurilor obţinute ca urmare a procesului de aprovizionare fac parte:
a) ambalaje;
b) mărfuri;
c) animale şi păsări;
d) materii prime;
e) produse;
f) semifabricate;
g) materiale de natura obiectelor de inventar;
10. Stocul util efectiv reprezintă:
a) stocul care asigură nivelul de rentabilitate optimă;
b) minimul de stoc care este necesar la funcţionarea unităţii patrimoniale;

11. Din punct de vedere financiar, stocurile se clasifică astfel:
a) stoc nenecesar sau stoc inutil;
b) stoc optim efectiv;
c) stoc normal efectiv;
d) stoc ideal efectiv;
e) stoc util;
f) stoc zero,
g) stoc de securitate;
h) stoc de speculaţie.
12. Inventarierea reprezintă:
a) ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ, aflate în patrimoniul unităţii la data la care se efectuează;
b) ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa elementelor de activ, cantitativ şi valoric sau numai valoric;
c) ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa elementelor de pasiv, cantitativ şi valoric sau numai valoric;

d) ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ şi valoric sau numai valoric;
e) ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ şi valoric;
f) ansamblul operaţiilor prin care se constată existenţa elementelor de activ şi de pasiv numai valoric.
13. Organizarea contabilităţii valorilor materiale se realizează după următoarele metode:
a) metoda NIFO;
b) metoda inventarului intermitent;
c) metoda costului mediu ponderat- CMP;
d) metoda LIFO;
e) metoda FIFO;
f) metoda inventarului permanent.
14. Specific metodei inventarului permanent este următoarea relaţie:
a) S_f = I + E - S_i
b) E = S_f - S_i +I
c) S_f = S_i + I – E
d) E = S_i -I + S_f
e) S_f = S_i + E - I
unde: S_f = valoarea stocurilor finale;
S_i = valoarea stocurilor iniţiale;
I = valoarea intrărilor;
E = valoarea ieşirilor.
15. Specific metodei inventarului intermitent este următoarea relaţie:
a) S_f = E - S_i + I
b) E = I + S_f - S_i
c) E = S_i + S_f -I
d) E = S_f - S_i +I
e) E = S_f + I - S_i
f) E = S_i + I - S_f .

16. În cazul folosirii ca document de consemnare a diferenţelor constatate la recepţie, nota de recepţie şi constatare de diferenţe se întocmeşte:
a) în trei exemplare;
b) într-un singur exemplar;
c) în două exemplare.
17. Bonul de transfer se întocmeşte:
a) în două exemplare;
b) în două sau în trei exemplare;
c) în trei exemplare;
d) într-un exemplar.
18. Fişa limită de consum se întocmeşte:
a) în trei sau două exemplare;
b) în două exemplare,
c) în trei exemplare;
d) într-un singur exemplar.
19. Fişa de magazie (cu două unităţi de măsură) se întocmeşte:
a) în două exemplare,
b) în trei exemplare;
c) în una sau două exemplare;
d) într-un singur exemplar.
20. Registrul inventar, se întocmeşte:
a) în două exemplare;
b) în una, două sau trei exemplare;
c) într-un singur exemplar;

d) în două sau trei exemplare.
21. Stocurile se evaluează în următoarele momente:
a) la data intrării;
b) cu ocazia inventarierii;
c) la încheierea exerciţiului;
d) în cursul exerciţiului financiar;
e) la data ieşirii din patrimoniu.
22. La data intrării în patrimoniu stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la următoarele valori:
a) costul de producţie sau de achiziţie;
b) valoarea de utilitate;
c) valoarea de inventar;
d) costul istoric;
e) valoarea contabilă;
e) valoarea de intrare.
23. La ieşirea din patrimoniul unităţii economice, stocurile se evaluează după următoarele metode:
a) metoda LIFO (last- in, first - out)
b) metoda costului mediu ponderat;
c) metoda FIFO (first – in, first – out);
d) metoda inventarului permanent;
e) metoda inventarului intermitent;
f) metoda SIFO (second – in, first – out).
24. Metoda costului mediu ponderat (CMP) se calculează:
a) după fiecare intrare;
b) lunar,
c) numai după fiecare intrare;
d) numai lunar;

70

e) fie după fiecare intrare, fie lunar.
25.Costul mediu ponderat se calculează după următoarea formulă:
a) CMP =
I
i S
I Q
S Q
I
+
+
b) CMP =
S I
i
Q Q
S I
i
+
+
c) CMP =
S I
Q Q
i
Si I
+
+
d) CMP =
I SI
I
S Q

Q I
+
+
26. Potrivit metodei FIFO, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie:
a) al ultimei intrări;
b) nu este cazul;
c) al primei intrări.
27. Bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări conform metodei:
a) NIFO;
b) LIFO;
c) FIFO;
d) CMP,
e) nu este cazul.
28. Bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de producţie al primei ieşiri conform metodei:
a) FIFO
b) Nu este cazul;
c) LIFO;
d) CMP.
29. Coeficientul de repartizare a diferenţelor se determină după următoarea formulă:
Soldul iniţial al diferenţelor de preţ + Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare
a) K=
Diferenţe de preţ aferente intrărilor + Valoarea intrărilor în cursul perioadei la
în cursul perioadei la preţ de înregistrare
Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înreg. + Valoarea intrărilor în cursul perioadei la
la preţ de înregistrare
b) K =
Soldul iniţial al diferenţelor de preţ + Diferenţe de preţ aferente intrărilor
în cursul perioadei
Soldul iniţial al stocurilor la preţ de înreg + Diferenţe de preţ aferente intrărilor
în cursul perioadei
c) K =
Soldul iniţial al diferenţelor de preţ + Valoarea intrărilor în cursul perioadei
la preţ de înregistrare

Soldul iniţial al diferenţelor de preţ + Diferenţe de preţ aferente intrărilor
în cursul perioadei
d) K =
Soldul iniţial al stocurilor la preţ + Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ
de înregistrare de înregistrare
30. Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode:
a) metoda pe fişe de cont analitic;
b) metoda pe solduri;
c) metoda tehnic – operativă;
d) metoda operativ – valorică;
e) metoda global – valorică;
f) metoda contabilă – valorică.

CAP. III

31. Precizarea organelor cărora li se încredinţează executarea lucrărilor contabilităţii de gestiune se realizează după următoarele concepţii:
a) concepţia disparată;
b) concepţia parţială;
c) concepţia integrată;
d) concepţia dualistă.
32. Care din factorii de mai jos determină organizarea contabilităţii de gestiune:

a) tehnologia producţiei;
b) profitul întreprinderii;
c) organizarea producţiei;
d) dimensiunea întreprinderii;
e) metodele şi tehnicile de management adoptate;
f) stilul de conducere al întreprinderii;
g) modul de structurare a cheltuielilor de exploatare.
33. Documentele interne care aparţin subsistemului de documente sunt:
a) bon de consum;
b) extras de cont;
c) fişa limită de consum;
d) stat de salarii;
e) poliţa de asigurare;
f) chitanţa.
34. Documentele externe cuprinse în subsistemul de documente sunt:
a) Decont de cheltuieli;
b) Chitanţa;
c) Chitanţa fiscală;
d) Borderoul bancar;
e) Stat de salarii;
35. Care din următoarele conturi din clasa a IX-a este utilizat pentru evidenţierea decontărilor interne privind costul producţiei obţinute în timpul lunii la preţ de înregistrare:
a) 901 „Decontări interne privind cheltuielile”
b) 902 „Decontări interne privind producţia”
c) 931 „Costul producţiei obţinute”
36. Care din înregistrările efectuate mai jos evidenţiază creditarea în timpul lunii, cu preţul de înregistrare al producţiei obţinute:
a) 931 = 902 P.i.
b) 903 = 902 ± Δ P.i.

c) 901 = 902 ± Δ P.i.
37. Ce funcţie contabilă au conturile din grupa 92 „Conturi de calculaţie”?
a) de pasiv;
b) bifuncţional;
c) rectificativ de pasiv contra activ;
d) de activ.
38. Înregistrarea contabilă următoare semnifică:
901 = % CE
931 P.i.
903 ± Δ P.i.
unde,
- CE - costul efectiv
- P.i. – preţul de înregistrare
- ± Δ P.i. – rezultatul economico –financiar (profitul sau pierderea)
a) debitarea la sfârşitul perioadei a contului 901 cu preţul de înregistrare al produselor obţinute şi ci diferenţele dintre costurile de înregistrare şi cele efectiv al produselor;
b) debitarea la sfârşitul lunii a contului 901 cu diferenţele dintre preţurile de înregistrare şi costurile efective ale producţiei terminate;
c) creditarea la sfârşitul lunii cu preţul de înregistrare şi diferenţele de preţ constatate, a contului 901.
39. Producţia obţinută în timpul lunii la preţ de înregistrare (P_i) se înregistrează astfel:
a) 902 = 931 P.i.
b) 931 = 902 P.i.
c) 901 = 931 P.i.
40. Înregistrarea diferenţelor de preţ favorabile sau nefavorabile (diferenţa dintre costul efectiv înregistrat pe debit şi preţul de înregistrare înregistrat pe credit) se înregistrează astfel:

a) 902 = 903 ± Δ P.i.
b) 901 = 902 ± Δ P.i.
c) 903 = 902 ± Δ P.i.

CAP. IV

41. În funcţie de obiectul generator al consumaţiunii de valori se disting:
a) consumaţiuni de valori economice;
b) consumaţiuni de valori neutre;
c) consumaţiuni de valori cu caracter special;
d) consumaţiuni de valori accidentale;
e) consumaţiuni de valori productive;
f) consumaţiuni de valori monetare.

42. Costurile fixe sunt constante:
a) pentru orice volum al producţiei;
b) numai pentru un volum constant al producţiei;
c) numai pentru un volum nul al acesteia;

d) pentru un anumit volum al producţiei;
e) pentru un volum nul al producţiei.

43. Costurile indirecte:
a) nu se pot identifica pe fiecare produs, lucrare sau serviciu;
b) se pot identifica pe fiecare produs lucrare sau serviciu;
c) nu se pot localiza pe fiecare produs, lucrare sau serviciu.

44. Costul subactivităţii se determină după următoarea formulă:

a) Costul subactivităţii = Cheltuieli variabile x
Nivelul normal al activit
Nivelul real al activit.
\- 1

b) Costul subactivităţii = Cheltuieli fixe x
Nivelul normal al activit
Nivelulrealalactivităţii
\- 1

c) Costul subactivităţii = Cheltuieli fixe x 1 -
nivelul real al activit
nivelul normal al activit
\- 1

d) Costul subactivităţii = Cheltuieli fixe x 1 -
Nivelul normal al activit
Nivelul real al activit

45. În ceea ce priveşte importanţa şi destinaţia producţiei, producţia întreprinderii se împarte în:
a) producţia simplă;
b) producţia de bază;
c) producţia auxiliară;
d) producţia complexă;
e) producţia anexă.

46. Din punctul de vedere al tehnologiei de fabricaţie, producţia unei întreprinderi poate fi:
a) producţia simplă;
b) producţia multiplă;
c) producţia auxiliară;
d) producţia complexă.

47. După stadiile de fabricaţie şi comercializare, costurile pot fi :
a) costuri directe;
b) costuri indirecte;

c) costuri de secţie,
d) costuri de producţie;
e) costuri reale;
f) costuri complete;
g) costuri parţiale.
48. Funcţiile pe care le îndeplineşte contabilitatea calculaţiei costurilor sunt:
a) funcţia de măsurare a consumurilor privind producţia şi desfacerea;
b) funcţia previzională;
c) funcţia de optimizare;
d) funcţia de urmărire, control şi reglare;
e) funcţia de delimitare a cheltuielilor productive de cele neproductive;
f) funcţia de delimitare în timp şi spaţiu a cheltuielilor de producţie.
49. Criteriile principale de care se ţin seama în clasificarea calculaţiei costurilor sunt:

a) particularităţile procesului tehnologic;
b) periodicitatea efectuării calculaţiei;
c) momentul efectuării calculaţiei;
d) modul de evaluare a costurilor;
e) modul de caracterizare a costului;
f) modul de formare şi grupare a costurilor;
g) procedeele şi tehnicile de calculaţie,
h) sfera de cuprindere a elementelor structurale ale indicatorilor economico financiari în conţinutul acestora;
i) modul de separare a costurilor,
j) modul de delimitare a costurilor.

PARTEA a – II- a

UNITATEA DE INVĂŢARE 5. PROCEDEE GENERALE UTILIZATE IN CALCULAŢIA COSTURILOR

INTRODUCERE

În această unitate de învăţare sunt analizate procedeele cu caracter general care se folosesc în cadrul metodelor de calculaţie a costurilor, procedee care au fost create în cadrul unor discipline aparţinând altor domenii ale ştiinţei, cum ar fi logica şi mai ales matematica. Procedeele astfel prezentate sunt: procedeele de calculaţie şi delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe centre de cheltuieli; procedeele de repartizare a cheltuielilor indirecte; procedeele de delimitare a cheltuielilor în fixe şi variabile; procedeele de calcul a costului pe unitatea de produs; procedeele de calcul privind producţia de fabricaţie interdependentă şi procedeele de de delimitare cantitativă şi valorică a producţiei în curs de execuţie.

5.1. Procedee de calculaţie şi delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe centre de cheltuieli

Metodele de calculaţie a costurilor utilizează – pe diferitele lor trepte de cunoaştere – o serie de procedee cu caracter general, preluate din logică şi mai ales matematică şi care sunt structurate în modul următor:
- procedee de calculaţie şi delimitare a cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe sectoare (zone) de cheltuieli;
- procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte;
- procedee de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe;
- procedee de calcul a costului pe unitatea de produs;
- procedee de calcul privind producţia de fabricaţie independentă.

În continuarea acestui capitol voi dezvolta pe larg aceste procedee.

5.1.1. Procedeul ponderii cantităţilor cu preţurile

Acest procedeu se utilizează pentru determinarea pe purtători sau pe sectoare, în raport de modul de identificare a acestor cheltuieli care au la bază consumuri specifice exprimabile cantitativ, cum ar fi consumul de materii prime, de diferite materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, de echipament de protecţie şi altele.

În cazul antecalculaţiei, se iau în calcul normele de consum specifice şi preţurile previzionate. În postcalculaţie, cantităţile sunt cele efectiv consumate conform documentelor, iar evaluarea lor se efectuează la nivelul efectiv al preţurilor.

Tot în acest mod se procedează şi pentru cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi, care se pot determina atât pe purtători de costuri, cât şi pe locuri de cheltuieli luându-se în calcul timpul de munca

normat (sau cel efectiv), exprimat în unităţi de timp din punct de vedere cantitativ şi din punct de vedere valoric dat de tariful de salarizare pe unitatea de timp. Alta soluţie este aceea de a pondera cantităţile care se fabrică cu tariful pe produs sau pe lucrare.

În determinarea pe sectoare a cheltuielilor administrativ-gospodăreşti ale secţiilor şi ale întreprinderilor , care au în general un caracter fix, în locul volumului producţiei se iau în calcul (în faza antecalculaţiei) alţi parametri de care depinde mărimea lor:

- numărul personalului administrativ şi cantitatea normată de rechizite de birou pe persoană şi preţul acestora, pentru cheltuielile cu furnituri de birou, etc.;
- suprafaţa de întreţinut, cantitatea de materii prime pentru curăţenie necesare pe metru pătrat şi preţul acestora, pentru curăţenia clădirii;
- suprafeţele desfăşurate ale clădirilor (în m.p.) şi nominativul financiar, pentru cheltuielile cu lucrări de reparaţii.

5.1.2. Procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute

În acest mod se calculează, la nivelul sectorului de cheltuieli, o serie de consumuri productive în expresie bănească, cum sunt: amortizarea mijloacelor fixe, amortizarea materialelor de natura obiectelor de inventar, valoarea echipamentului de lucru şi de protecţie suportată de întreprindere, contribuţiile la asigurările sociale, la fondul de şomaj, etc.

5.1.3. Procedeul statistico – matematic

Este folosit numai în antecalculaţie pentru a se determina unele cheltuieli, care folosind alt procedeu nu se pot calcula. Acest procedeu se bazează pe luarea în considerare, cu sau fără vreun coeficient de corecţie a sumelor înregistrate drept cheltuieli efective la poziţiile în cauză, în anul precedent. Astfel, se pot previziona cheltuielile ocazionate de filtrarea apelor reziduale, cheltuielile de întreţinere şi reparaţii curente la SDV-uri , cheltuieli cu protecţia muncii.

5.1.4. Procedeul defalcării de cote in raport cu numărul perioadelor de gestiune

Presupune repartizarea cuantumului anumitor consumuri productive asupra purtătorilor sau sectoarelor care le-au ocazionat, prin cote-părţi determinate raportând totalul sumei cheltuielilor la numărul perioadelor de gestiune care trebuie să le suporte.

În acest mod se procedează pentru defalcarea cheltuielilor înregistrate din cele suportate de mai multe exerciţii pe perioadele de gestiune la care se referă.

“Aplicând acest procedeu ca şi altele, depinzând de forma concretă a diferitelor consumuri productive, se calculează şi apoi se grupează cheltuielile, în cazul purtătorilor de costuri pe articole de calculaţie, iar în cazul sectoarelor de cheltuieli pe poziţiile nomenclaturii adoptate pentru cheltuielile indirecte (comune), avându-se în vedere atât cuantumul economic, cât şi destinaţia respectivelor cheltuieli.”[27]

5.2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte

Prin repartizarea cheltuielilor indirecte asupra zonelor şi, în final, asupra purtătorilor de costuri, se adaugă la cheltuielile directe identificate pe purtători de costuri şi cheltuielile de regie, şi de aceea , procedeul utilizat în acest scop este cunoscut sub denumirea de procedeul suplimentării.

5.2.1. Procedeul suplimentării in forma sa clasică

Acest procedeu presupune:

- alegerea unei baze (chei sau criteriu) de repartizare constând dintr-un element comun tuturor produselor, lucrărilor, serviciilor etc. şi altor forme ale obiectelor de calculaţie (zone de cheltuieli sau de purtători de costuri) asupra cărora trebuiesc repartizate cheltuielile indirecte.
- calcularea coeficientului de suplimentare prin raportarea cheltuielilor de repartizare (Ch.r.) la mărimea bazei de repartizare selectate, după relaţia:

$$Ks = \frac{Ch_r}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$

, unde
Ks – reprezintă coeficientul de suplimentare;
Ch.r. – reprezintă cheltuielile de repartizare;
bj – reprezintă baza de repartizare corespunzătoare unei zone de cheltuieli sau pe purtători de costuri;
j – reprezintă numărul de ordine al zonei de cheltuieli sau purtători de costuri;
n – reprezinta numărul zonelor de cheltuieli sau purtătorilor de costuri asupra cărora se face
repartizarea cheltuielilor indirecte.
- calculul cotei de cheltuieli "C" ce revine unui produs, lucrare sau alt purtător de costuri, are
relaţia:
Cj = bj x Ks
În activitatea practicĂ, procedeul suplimentării în forma sa clasică, se poate aplica în mai multe variante,
şi anume:
a) ***Procedeul coeficientului unic de suplimentare***
27 E.Drehuta – "Manualul expertului contabil şi contabilului autorizat, Ed. Agora, Bacău, 1996, Ediţia a III-a,
pg.244

Acest procedeu se utilizează atunci când pentru repartizarea unei întregi categorii de cheltuieli indirecte
se foloseşte o singură bază de repartizare şi implicit un singur coeficient de suplimentare. Această variantă se
aplică pentru repartizarea cheltuielilor de administraţie.
Exemplu 1
O enitate cu profil industrial execută 5 produse (A, B, C, D şi E). Cheltuielile ocazionate de executarea
producţiei se prezintă în Tabelul 5.1.:
Tabel 5.1.
Articol de PRODUS
calculaţie A B C D E
Materie
primă **50 000 100 000 150 000 125 000 200 000**
Materiale **25 000 40 000 35 000 30 000 20 000**
Salarii **175 000 200 000 150 000 150 000 250 000**
CAS **52 500 60 000 45 000 45 000 75 000**
Fond şomaj **8 750 10 000 7 500 7 500 12 500**
TOTAL 311 250 410 000 387 500 357 500 557 500
Cheltuielile generale de administraţie sunt în sumă de 1 619 000 lei.
Se cere decontarea cotei de cheltuieli generale de administraţie ce revine pe fiecare purtător, folosind
procedeul suplimentării în formă clasică, varianta cu coeficient unic, alegând drept bază de repartizare totalul
cheltuielilor directe.
a) Se determină coeficientul de suplimentare ca raport între totalul cheltuielilor de repartizat, respectiv cheltuieli
generale de administraţie, şi suma bazelor de repartizare, respectiv totalul cheltuielilor directe pe produse, astfel:
Total cheltuieli directe = **311 250 + 410 000 + 385 500 + 357 500 + 557 500** = 2 023 750 lei
Cheltuieli de repartizat = 1 619 000
Ks = $\sum$*Bazelorde partizare*
Cheltuielide partizat
Re
Re
=
2023750
1619000
= 0,8
b) Se determină cota de cheltuieli generale ce revine pe fiecare produs (Tabel 5.2.):
Tabel 5.2.
Denumire
produs
Coeficient de
suplimentare

	Ks	Baza de repartizare (Total cheltuieli directe)	Cota de cheltuieli indirecte pe produs
Materie primă	**0,8**	**311 250**	249 000
Materiale	**0,8**	**410 000**	328 000
Salarii	**0,8**	**387 500**	310 000
CAS	**0,8**	**357 500**	286 000
Fond şomaj	**0,8**	**557 500**	446 000
TOTAL	-	1 654 750	1 619 000

În contabilitatea de gestiune repartizarea cheltuielilor generale de administraţie pentru cele 5 produse se face astfel:

Această metodă presupune repartizarea cheltuielilor indirecte (de producţie, generale de administraţie, de dessfacere) asupra purtătorilor de costuri în funcţie de o anumită bază de reartizare aleasă, care poate fi: totalul cheltuielilor directe, suma salariilor directe şi a cheltuielilor asimilate salariilor directe.

Exemplul 2

SC ALFA SRL fabrică trei produse A, B şi C şi efectuează cheltuieli indirecte de producţie (comune de secţie) în sumă de 4160 lei. Se alege drept criteriu (bază) pentru repartizarea lor pe purtători salariile directe ale căror valori sunt:în cazul produsului A=3000 lei, în cazul produsului B=2000lei, iar în cazul produsului C=1400lei.

a).Alegerea bazei de repartizare:

b_A=3000 lei

b_B=2000 lei

b_C=1400 lei

b).Calculul coeficientului de suplimentare:

$$K_S = \frac{Chr}{\sum_{j=1}^{n} bj} = \frac{4160}{3000+2000+1400} = 0,65$$

c).Calculul cotei de cheltuieli ce revine fiecărui produs în parte:

$C_j = K_S \times bj$

$C_A = 0,65 \times 3000 = 1950$

$C_B = 0,65 \times 2000 = 1300$

$C_C = 0,65 \times 1400 = 910$

Total= 4160

Considerând că în perioada de gestiune obţinerea produselor a generat cheltuieli cu salariile indirecte în valoare de 4160 lei, să se înregistreze în contabilitatea de gestiune repartizarea cheltuielilor generale de administraţie pe cele 3 produse.

---1---

921„Cheltuielile activităţii de bază” = 924„Cheltuielile generale de administraţie” 4160

921/P_A 1950

921/P_B 1300

921/P_C 910

(se inregistrează repartizarea cheltuielilor generale de administraţie)

---2------------------------------------

b) Procedeul coeficienţilor diferenţiaţi de repartizare

Acesta presupune repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienţi care diferă de la un fel de cheltuiala la altul aşa cum diferite sunt şi criteriile de repartizare avute în vedere în acest scop. De exemplu,

921 = 924

Cheltuielile activităţii de bază Cheltuieli generale de administraţie

1 619 000 1 619 000

921/A

921/B

921/C

921/D

921/E

249 000

328 000

310 000

286 000

446 000

- se înreg. repartizarea cheltuielilor generale de administraţie

79

amortizarea unei clădiri în care funcţionează mai multe secţii sau ateliere se repartizează pe aceste zone proporţional cu suprafaţa acestora; consumul de energie electrică în scopuri motrice, în cazul în care există un singur contor, se repartizează proporţional cu puterea instalată a motoarelor electrice din fiecare secţie; cheltuielile cu retribuirea personalului auxiliar şi tehnic se repartizează pe zone în funcţie de orele de activitate efectuate de acestea, cheltuielile cu întreţinerea spaţiului productiv se repartizează pe sectoare proporţional cu suprafaţa acestora, cheltuieli cu apa se repartizează proporţional cu m^3 ,consumaţi, ş.a.m.d.

Exemplul 1

Pentru determinarea cheltuielilor indirecte de producţie pe secţii în cazul SC ALFA SRL, apar situaţiile următoare:

-amortizarea privind clădirea monobloc în care funcţionează trei secţii de fabricaţie este de 4200 lei, iar suprafaţa secţiilor în cauză este următoarea:secţia I: 3000m^2; secţia II: 2000m^2 iar secţia III: 4000 m^2;

-consumul de energie electrică în scopuri motrice indicat de contorul unic al secţiilor de fabricaţie este de 800.000 kw/h, iar puterea instalată a motoarelor electrice care acţionează maşinile este următoarea: secţia I: 3500 kw, secţia II: 2500 kw, secţia III: 2000 kw; regimul de lucru al maşinilor este acelaşi.

I.Cheltuieli cu amortizarea:

a).alegerea bazei de repartizare:

b_{S1}=3000 m^2

b_{S2}=1000 m^2

b_{S3}=4000 m^2

b). Calculul coeficientului de suplimentare:

K_S=

Suma bazei de repartizare

Cheltuieli de repartizat

= 0,525

3000 1000 4000

4200 =

+ +

c). Calculul cotei ce revine fiecărei secţii în parte:

$C_{SI}=K_S \times b_{S1}=0,525 \times 3000=$ 1575

$C_{SII}=K_S \times b_{S2}=0,525 \times 1000=$ 525

$C_{SIII}=K_S \times b_{S3}=0,525 \times 4000=2100$

Total= 4200

---1---------------------------------------

923 „Cheltuieli indirecte de producţie”=901„Decontări interne privind 4200

923/ SI cheltuielile” 1575

923/SII 525

923/SIII 2100
(se înregistrează cheltuielile cu amortizarea clădirii)
II).Cheltuieli cu energia electrică:
a).alegerea bazei de repartizare:
b_{S1}=3500 kw
b_{S2}=2500 kw
b_{S3}=2000 kw
b). Calculul coeficientului de suplimentare:
K_S=
Suma bazei de repartizare
Cheltuieli de repartizat
= 100
3500 2500 2000
800.000 =
\+ +
c). Calculul cotei ce revine fiecărei secţii în parte:
$C_{SI}=K_S \times b_{S1}$=100×3500= 350.000
$C_{SII}=K_S \times b_{S2}$=100×2500=250.000
$C_{SIII}=K_S \times b_{S3}$=100×2000=200.000
Total= 800.000
--1-------------------------------------
923 „Cheltuieli indirecte de producţie"=901„Decontări interne privind 800.000
923/ SI cheltuielile" 350.000
923/SII 250.000
80
923/SIII 200.000
(se înregistrează colectarea cheltuielilor cu energia electrică)
--2--
921„Cheltuielile activităţii de bază"= 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" 800.000
(se înregistrează repartizarea cheltuielilor indirecte)
Exemplul 2
O enitate cu profil industrial care dispune de 3 secţii de producţie (S1, S2 şi S3). Situaţia cheltuielilor şi a consumului pe secţii se prezintă în Tabelul 5.3.:
Tabelul 5.3.
Explicaţii Secţia 1 (S1) Secţia 2 (S2) Secţia 3 (S3)
1. Cheltuili amortizare construcţii 695 090 lei
Suprafaţa - m²
200 275 306
2. Cheltuieli cu energia electrică 1 632 000 lei
Consum – kWh
3 500 6 000 7 500
3. Cheltuieli cu apa 1 245 300 lei
Consum - m³
1 750 2 250 3 116
Se cere decontarea cotei de cheltuieli indirecte ce revine pe fiecare purtător, folosind procedeul suplimentării în formă clasică, varianta cu coeficienţi diferenţiaţi.
1. a) Se determină coeficientul de suplimentare Ks – amortizare, ca raport între totalul cheltuielilor cu amortizarea construcţiilor şi suma bazelor de repartizare, respectiv suprafaţa totală a celor 3 secţii, astfel:
Ks amortizare = $\sum$*Bazelorde partizare*
Cheltuielide partizat
Re
Re
=

200 275 306
695090
+ +
=
781
695090
= 890
c) Se determină cota de cheltuieli ce revine pe fiecare secţie (Tabel 5.4.):
Tabel 5.4.
Secţia
Coeficient de
suplimentare
Ks amortizare
Baza de repartizare
(suprafaţa secţiei)
Cota de cheltuieli
indirecte pe secţie
S1 **890 200** 178 000
S2 **890 275** 244 750
S3 **890 306** 272 340
TOTAL - 781 695 090
În contabilitatea de gestiune, înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea construcţiilor pe secţii se efectuează astfel:
2. a) Se determină coeficientul de suplimentare Ks – energie, ca raport între totalul cheltuielilor cu energia electrică şi suma bazelor de repartizare, respectiv consumul de energie pe cele 3 secţii, astfel:
923 = 901
Cheltuielile indirecte de producţie Decontări interne privind cheltuielile
695 090 695 090
923/S1
923/S2
923/S3
178 000
244 750
272 340
- se inreg. cheltuielile cu amortizarea construcţiilor
81
Ks energie = $\sum$*Bazelorde partizare*
Cheltuielide partizat
Re
Re
=
3500 6000 7500
1632000
+ +
=
17000
1632000
= 96
c) Se determină cota de cheltuieli ce revine pe fiecare secţie (Tabel 5.5.):
Tabel 5.5.
Secţia
Coeficient de

suplimentare
Ks energie
Baza de repartizare
(consum energie)
Cota de cheltuieli
indirecte pe secţie
S1 **96 3 500** 336 000
S2 **96 6 000** 576 000
S3 **96 7 500** 720 000
TOTAL - 17 000 1 632 000
În contabilitatea de gestiune, înregistrarea cheltuielilor cu energia electrică pe secţii se efectuează astfel:
3. a) Se determină coeficientul de suplimentare Ks – apă, ca raport între totalul cheltuielilor cu apa şi suma bazelor de repartizare, respectiv consumul de apă pe cele 3 secţii, astfel:

Ks apă = $\sum$*Bazelorde partizare*
Cheltuielide partizat
Re
Re
=
1750 2250 3116
1245300
+ +
=
7116
1245300
= 175
b) Se determină cota de cheltuieli ce revine pe fiecare secţie (Tabel 5.6.):
Tabel 5.6.
Secţia
Coeficient de
suplimentare
Ks apă
Baza de repartizare
(consum apă)
Cota de cheltuieli
indirecte pe secţie
S1 **175 1 750** 306 250
S2 **175 2 250** 393 750
S3 **175 3 116** 545 300
TOTAL - 7 116 1 245 300
În contabilitatea de gestiune, înregistrarea cheltuielilor cu apa pe secţii se efectuează astfel:
923 = 901
Cheltuielile indirecte de producţie Decontări interne privind cheltuielile
1 632 000 1 632 000
923/S1
923/S2
923/S3
336 000
576 000
720 000
- se inreg. cheltuielile cu energia electrică pe cele 3 secţii
923 = 901
Cheltuielile indirecte de producţie Decontări interne privind cheltuielile
1 245 300 1 245 300

923/S1 306 250

Situaţia finală a repartizării cheltuielilor indirecte pe cele 3 secţii se prezintă in Tabelul 5.7.:
Tabel 5.7.

Explicaţii	Secţia 1 (S1)	Secţia 2 (S2)	Secţia 3 (S3)	TOTAL
1. Cheltuili amortizarea	**178 000**	**224 750**	**272 340**	6 95 090
2. Cheltuieli cu energia	**336 000**	**576 000**	**720 000**	1 632 000
3. Cheltuieli cu apa	**306 250**	**393 750**	**545 300**	1 245 300

c) Procedeul coeficienţilor selectivi de repartizare
Acesta implică utilizarea unor coeficienţi care diferă nu doar de la o categorie la alta de cheltuieli indirecte, dar şi de la o secţie la alta, pe motivul că, unele dintre produse suportă operaţii tehnologice în anumite secţii, iar altele ocupă spaţii productive în celelalte secţii, pentru că o altă parte din produse, este posibil, să parcurgă itinerariul tehnologic prin toate secţiile. În asemenea condiţii, cheltuielile de regie ale unei anumite secţii vor trebui repartizate numai asupra acelor produse care au suportat operaţii tehnologice în acea secţie.
Exemplu
SC ALFA SRL prezintă situaţia cuprinsă în Tabelul 5.8.
Tabelul 5.8.

Explicaţii	**Secţii de producţie I**	**II**	**III**	**Total**
1. Cheltuieli indirecte de producţie din care :	3290	3000	1850	**8140**
a) cheltuieli intreţinere şi funcţionare utilaj - CIFU	1620	1100	700	**3420**
b) cheltuieli generale de secţie - CGS	1670	1900	1150	**4720**
2. Mărimea absolută a bazei de repartizare privind CIFU, din care pe produs:	3000	2000	1400	
a) produsul A	1300	900	800	**-**
b) produsul *B*	800	-	600	**-**
c) produsul *C*	900	1100	-	**-**
3. Mărimea absolută a bazei de repartizare privind CGS, din care pe produs :	1000	2000	2500	**-**
a) produsul A	300	1200	1700	**-**
b) produsul *B*	200	-	800	**-**
c) produsui *C*	500	800	-	

Calculul coeficienţilor de suplimentare Ks pentru fiecare categorie de Cheltuială CIFU şi CGS, pe fiecare secţie în parte va fi evidenţiat în Tabelul 5.9.
Tabelul 5.9.
Coeficienţi de suplimentare Secţii de producţie
923/S2
923/S3
393 750
545 300
- se inreg. cheltuielile cu apa pe cele 3 secţii

S I S II S III
K_{SCIFU}=
$\sum_{=}$
n
j
bj
Chr CIFU
1
0,54
3000
1620 =
0,55
2000
1100 = 0,5
1400
700 =
K_{SCGS}=
$\sum_{=}$
n
j
bj
Chr CGS
1
1,67
1000
1670 = 0,95
2000
1900 = 0,46
2500
1150 =
Calculul cotei de cheltuieli ce revine pe fiecare produs, în fiecare secţie şi pentru fiecare categorie de cheltuială CIFU şi CGS se prezintă în Tabelul 5.10:
Tabel 5.10.
Secţia I SecţiaII Secţia III
Explicaţii
bj k Cj bj k Cj bj k Cj
Total
cotă
CIFU **3420**
Produsul A 1300 0,54 702 900 0,55 495 800 0,5 400 **1597**
Produsul B 800 0,54 432 _ _ _ 600 0,5 300 **732**
Produsul C 900 0,54 486 1100 0,55 605 _ _ _ **1091**
CGS **4720**
Produsu! A 300 1,67 501 1200 0,95 1140 1700 0,46 782 **2423**
Produsul B 200 1,67 334 _ _ _ 800 0,46 368 **702**
Produsul C 500 1,67 835 800 0,95 760 - - - **1595**
-------------------------------------1------------------------------------
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie"/CIFU/S I 1620
921/P_A 702
921/P_B 432
921/P_C 486
(se înregistrează repartizarea CIFU pentru SI)

--------------------------------------2-----------------------------------
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”/CIFU/S II 1100
921/P_A 495
921/P_B -
921/P_C 605
(se înregistrează repartizarea CIFU pentru SII)
-------------------------------------3-------------------------------------
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”/CIFU/S III 700
921/P_A 400
921/P_B 300
921/P_C -
(se înregistrează repartizarea CIFU pentru SIII)

------------------------------------4--------------------------------------
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”/CGS/S I 1670
921/P_A 501
921/P_B 334
921/P_C 835
(se înregistrează repartizarea CGS pentru SI)
-----------------------------------5--------------------------------------
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”/CGS/S II 1900
921/P_A 1140
921/P_B -
921/P_C 760
(se înregistrează repartizarea CGS pentru SII)
--------------------------------6--
% = 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”/CGS/S III 1150
921/P_A 782
921/P_B 368
921/P_C -
(se înregistrează repartizarea CGS pentru SIII)

5.2.2. Procedeul suplimentării in forma cifrelor relative de structură

Lucrările care le presupune utilizarea acestui procedeu sunt următoarele:
- alegerea bazei (criteriului, cheiei) de repartizare;
- calculul ponderei pe care o are baza de repartizare corespunzând fiecărui obiect de calculaţie (zona de cheltuieli, purtător de costuri) în totalul bazei de repartizare, conform următoarei relaţii:

$$Pj = \frac{b_j}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$

sau ca procent

$$Pj = \frac{b_j}{\sum_{j=1}^{n} b_j}$$

x 100

în care:

P = ponderea (greutatea specifică) a bazei de repartizare a fiecărui obiect de calculaţie faţă de total bază de repartizare;

b = nivelul bazei de repartizare corespunzător obiectului de calculaţie:

j = obiectul de calculaţie (zona, purtătorul de costuri) asupra căruia trebuie repartizate cheltuielile.

- aplicarea coeficienţilor sau procentelor (P) asupra cheltuielilor de repartizat (Chr.), determinându-se cote de cheltuieli indirecte ce revin fiecărui obiect de calculaţie:

Cj = Pj x Chr

"Prin aplicarea acestei variante se obţin rezultate ca şi în cazul aplicării variantei clasice a procedeului suplimentării. Avantajul coeficienţilor de structură este că ei, spre deosebire de forma clasică a coeficienţilor de suplimentare constă în faptul că se pot folosi o perioadă mai îndelungată de timp"[28]

Pentru aplicarea procedeului suplimentării, problema care se pune este acea a alegerii celei mai potrivite baze de repartizare. În acest scop trebuie să se ţină seama de următoarele recomandări:

- "să existe un raport de cauzalitate, de interdependenţă între baza de repartizare şi cheltuielile de repartizat, întrucât totdeauna mărimea cotei de cheltuieli indirecte dintr-o categorie dată ce revine unei zone sau purtători de costuri depinde de nivelul bazei de repartizare ce-i corespunde în cadrul bazei totale;
- baza de repartizare să fie utilizată pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult unei grupe de cheltuieli indirecte;

[28] E.Drehuţă & Colaboratorii – "Manualul expertului contabil şi contabilului autorizat", Ed. Agora, Bacău, 1996, pg. 246, Ediţia a III - a

- utilizarea aceleiaşi baze de repartizare atât în antecalculaţie cât şi în postcalculaţie pentru asigurarea comparabilităţii între costurile efective şi cele antecalculate în procesul de control şi analiză;
- bazele de repartizare alese să nu se schimbe în cursul exerciţiului financiar, astfel afectându-se posibilitatea comparării costurilor pe produs în dinamică".[29]

Exemplu

Pentru a evidenţia forma cifrelor relative de structură, se consideră datele de la exerciţiul 2 al variantei coeficientului unic sau global.

a).Alegerea bazei de repartizare:

b_A=3000 lei

b_B=2000 lei

b_C=1400 lei

b). Calculul ponderii: **Pj=** $\frac{bj}{\sum_{j=1}^{n} bj}$

$P_A = \frac{3000}{6400} = 0,469$

$P_B = \frac{2000}{6400} = 0,312$

$P_C = \frac{1400}{6400} = 0,219$

c). Calculul cotei ce revine fiecărui produs în parte: **Cj=Pj×Chr**

C_A=0,469×4160=1951,04

C_B=0,312×4160=1297,92
C_C=0,219×4160=911,04
Total= 4160

5.3. Procedee de delimitare a cheltuielilor de producţie in fixe şi variabile

Delimitarea cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe este necesară pentru cheltuielile de regie mixte, atât în cazul aplicării metodologiei direct-costing, cât şi pentru elaborarea antecalculaţiilor sau bugetelor de costuri indirecte în cazul aplicării metodelor costurilor clasice sau al metodei costului standard. Această delimitare este aplicabilă şi în cazul unui total oarecare de cheltuieli, în procesul de analiză a cheltuielilor de exploatare vis-à-vis de evoluţia volumului activităţii.

Literatura de specialitate consemnează următoarele procedee de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe: procedeul celor mai mici pătrate, procedeul punctelor de maxim şi minim, procedeul analitic ş.a. Primele două procedee se bazează pe relaţia liniară între cheltuielile de producţie şi volumul producţiei.

5.3.1. Procedeul celor mai mici pătrate

Acest procedeu de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe implică următoarele etape:

1. Calculul volumului mediei de activitate pentru o perioadă de referinţă (precedentă), după relaţia:

$$\bar{Q} = \frac{\sum_{t=1}^{n} Q_t}{n}$$

în care: $\bar{Q}$ - reprezintă volumul mediu al producţiei;
Q_t - volumul producţiei dintr-o perioadă de activitate;
t - perioada de activitate (lună, trimestru, an);

[29] Gh. Carstea, Oprea Calin – “Calculatia costurilor”, Ed. Didactica si Pedagogica, Bucuresti, 1980, pg. 125

n - numărul perioadelor de gestiune luate în calcul.

2. Determinarea cheltuielilor medii corespunzătoare perioadelor luate în calcul:

$$\bar{Ch} = \frac{\sum_{t=1}^{n} Ch_t}{n}$$

în care: $\bar{Ch}$ reprezintă cheltuielile medii din perioada considerată;
Ch_t - cheltuielile din perioada de referinţă şi care trebuiesc separate în variabile şi fixe;
t - perioada de activitate luate în calcul;
n - numărul perioadelor de activitate luate în calcul.

3. Calculul abaterii (x_t) volumului activităţii (producţiei) faţă de volumul mediu al acesteia, cu relaţia:

$$x_t = Q_t - \bar{Q}$$

în care: x_t reprezintă abaterea volumului producţiei faţă de volumul mediu al acesteia.

4. Calculul abaterii (y_t) cheltuielilor de producţie considerate, de la media cheltuielilor, folosind relaţia:

$$y_t = Ch_t - \bar{Ch}$$

în care: y_t reprezintă abaterea cheltuielilor de producţie supuse repartizării faţă de cheltuielile medii.

5. Calculul cheltuielilor variabile unitare (Chv), utilizând relaţia:

( )

$\sum$
$\sum$
=
= = n
t
t
n
t
t t
x
x y n
Chv
1
2
1

în care t reprezintă perioada de gestiune luată în calcul.

6. Determinarea cheltuielilor variabile totale pe baza relaţiei:

$$Chv = chv x Q$$

7. Determinarea cheltuielilor fixe totale prin diferenţa între totalul cheltuielilor de repartizat (Chr) şi cheltuielile variabile (Chv), adică:

$$Chf = Chr - Chv$$

Exemplu

Cheltuielile indirecte de producţie ocazionate de activitatea unei secţii principale de producţie şi producţia obţinută în semestrul doi al activităţii de producţie la societatea SC „ALFA” SRL au avut următoarea evoluţie potrivit datelor din Tabelul 5.11 :

Tabelul 5.11.

Luna	Volumul producţiei (ore)	Cheltuielile indirecte de producţie (lei)
ianuarie	41.000	915
februarie	38.000	1020
martie	60.000	800
aprilie	71.000	1200
mai	57.000	1500
iunie	48.000	790
TOTAL	315.000	6225

Determinarea cheltuielilor indirecte de producţie standard ce vor fi ocazionate de producţia lunii iulie a următorului semestru (70.000 h), folosind procedeul celor mai mici pătrate, se evidenţiază în Tabelul 5.12.

Tabelul nr. 5.12.

Luna (t) Valoarea
producţiei
Cheltuieli
indirecte de
Abaterea
volumului
Abaterea
cheltuielilor faţă
Produsul abaterilor
(x*y)

(Q) producţie (Ch) producţiei
faţă de
producţia
medie (x)
cheltuielile medii
(y)

ianuarie	41.000	915	-11.500	-122,5	+1408750
februarie	38.000	1020	-14.500	-17,5	+253750
martie	60.000	800	+7.500	-237,5	-1781250
aprilie	71.000	1200	+.18.500	+162,5	+3006250
mai	57.000	1500	+4.500	+462,5	+2081250
iunie	48.000	790	-4.500	-247,5	+1113750
TOTAL	315.000	6225	0	0	6082500

1) $Q = \frac{315.000}{6} = 52.500$ ore / lună

2) $Ch = \frac{62.25}{6} = 1037,50$ lei / lună

5) $ch = \frac{6082500}{78150} = 78$ lei / h

6) $Ch_{vianuarie} = 78 * 41.000 = 3.198.000$ lei

$Ch_{v\,februarie} = 78*38.000 = 2.964.000$ lei

7) $Ch_{fianuarie} = 9.150.000 - 3.198.000 = 5.952.000$ lei

$Ch_{f\,februarie} = 10.200.000 - 2.964.000 = 7.236.000$ lei

5.3.2. Procedeul punctelor de maxim şi de minim

Procedeul punctelor de maxim şi minim[30] implică parcurgerea următoarelor etape:

◊ calculul costurilor variabile unitare, conform relaţiei:

$$Chv = \frac{(Chv_{max} - Chv_{min})}{Q_{max} - Q_{min}}$$

◊ calculul costurilor fixe ale unei perioade de gestiune aleatoare: $Chs = Chf + (chvxQs)$

Acest procedeu diferă de procedeul celor mai mici pătrate doar prin formula de calcul a cheltuielilor variabile unitare, restul decurgând identic cu etapele procedeului menţionat.

Ambele procedee statistico-matematice prezintă dezavantajul că nu se au în vedere unii factori cu implicaţii importante asupra costurilor de producţie, cum ar fi: factorul timp, gradul de utilizare a capacităţii producţiei, schimbările intervenite în structura producţiei pe sortimente, deciziile conducerii, etc.

5.3.3. Procedeul analitic

Se utilizează în cazul în care, neavând date referitoare la costurile de producţie ale perioadelor precedente, nu se pot utiliza procedeele amintite mai sus, sau în situaţia în care aplicarea lor nu este oportună deoarece datele existente reflectă o evoluţie a costurilor, alta decât cea liniară[31].

Aplicarea procedeului analitic implică colaborarea personalului cu atribuţii în domeniul calculaţiei costurilor cu inginerii tehnologi, procedând la o analiză atentă a fiecăreia dintre cheltuieli, pentru a identifica

[30] Caraiani, C., Dumitrana, M. –„Contabilitatea şi controlul de gestiune",Editura InfoMega, Bucureşti, 2004, p.40.

31 Darie, V., Drehuţă, E., ş.a. – „Manualul expertului contabil şi al expertului autorizat”, Editura Agora, Bacău, 2000, p.281.

comportamentul acesteia în raport cu evoluţia volumului fizic al producţiei: rămâne constantă sau se modifică. Astfel se determină caracterul fiecărei cheltuieli: fixă, variabilă sau mixtă.

5.4. Procedee de calcul a costului pe unitatea de produs

În scopul determinării costului unitar pe purtători (produse, lucrări, servicii, ect) se utilizează diferite procedee în funcţie de numărul produselor fabricate (unul singur sau mai multe) de corelaţia care există între produse şi cheltuieli, etc. Astfel, se folosesc următoarele procedee:

- procedeul diviziunii simple;
- procedeul cantitativ ;
- procedeul cifrelor de echivalenţă;
- procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal;
- procedeul valorii rămase.

Aceste procedee de calcul pot fi utilizate atât individual cât şi în combinaţie.

5.4.1. Procedeul diviziunii simple

Acest procedeu se foloseşte independent în cazul producţiei omogene, unde colectarea tuturor cheltuielilor ocazionate de fabricarea producţiei se face global, la nivelul întreprinderii. La sfârşitul perioadei de calculaţie, acestea se raportează la cantităţile de produse fabricate, astfel:

$$Cu = \frac{ChT}{Q}$$

unde: Cu = costul unitar;
ChT = cheltuielile totale;
Q = cantitatea de produse finite.

Procedeul diviziunii simple se aplică în întreprinderile care produc un singur produs principal, fără să apară semifabricate sau producţie neterminată. De exemplu, întreprinderile producătoare de energie electrică, în secţiile auxiliare cum sunt: centrala termică, secţia de transport.[32]

Procedeul se poate aplica şi în întreprinderile cu producţia eterogenă (unde se obţin mai multe produse), cu condiţia ca acestea să fie transformate prin echivalare într-un singur produs convenţional. Aşa este cazul industriei extractive a cărbunelui, ţiţeiului, a întreprinderilor de transport, unde prestaţiile respective se pot transforma în to/km, călători/km, sau în cazul lucrărilor agricole mecanizate în hantri (hectare arătură normală).

Aplicarea procedeului diviziunii simple în varianta pe „elemente de cheltuieli primare” sau „pe articole de calculaţie” dă posibilitatea comparării costurilor efective cu cele prestabilite prin bugete determinarea abaterilor şi luarea deciziilor care se impun, în vederea eliminării cheltuielilor mari şi reducerii costurilor.

5.4.2. Procedeul cantitativ

Acest procedeu se utilizează pentru calculul produselor colaterale, în cazul când acestea au valori de întrebuinţare apropiate şi sunt considerate în totalitate produse principale. Relaţia de calcul este următoarea:

$$cu = \frac{\sum_{i=1}^{n} Ch_i}{\sum_{j=1}^{m} q_j}$$

în care: cu reprezintă costul unitar;

Ch reprezintă suma absolută a cheltuielilor de producţie dintr-un anumit articol de calculaţie;
q reprezintă cantitatea producţiei care formează obiectul calculaţiei.[33]

[32] Bojianu, O. – „Contabilitatea întreprinderilor”, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p.291.

j = felul produselor fabricate.

Procedeul cantitativ se mai numeşte şi procedeul costului mediu al producţiei.

5.4.3. Procedeul coeficienţilor de echivalenţă

Acest procedeu se aplică în întreprinderile cu producţie cuplată şi în cele cu producţie sortodimensională sau tipo-dimensională.

Producţia cuplată se caracterizează prin faptul că din aceeaşi materie primă şi cu acelaşi proces tehnologic rezultă mai multe produse principale, cu sau fără produse secundare. De exemplu, din procesul de concentrare a minereurilor neferoase complexe rezultă, ca produse principale concentrate de cupru, zinc şi plumb şi ca produse secundare: sulf, aur, argint. În procesul de electroliză a apei rezultă hidrogen şi oxigen, etc. În cazul obţinerii , pe lângă produsele principale şi produse secundare, procedeul coeficienţilor de echivalenţă se utilizează pentru calculul costurilor produselor principale, după scăderea din totalul cheltuielilor a celor aferente produselor secundare.

Producţia sort-dimensională sau tipo-dimensională se caracterizează prin aceea că în urma procesului tehnologic se obţin produse într-o gamă largă de tipuri, dimensiuni sau calităţi diferite şi de aceea reprezentând valori de întrebuinţare diferite, trebuie să aibă costuri, respectiv preţuri diferite. Spre exemplu, în industria lemnului, prin prelucrarea lemnului brut rezultă sortimente diferite de cherestea: dulapi, căpriori, şipci, grinzi, etc., fiecare dintre acestea pot avea dimensiuni şi calităţi diferite. Asemenea situaţii se întâlnesc şi în industria sârmei, ceramicii, sticlei, maselor plastice, rulmenţilor etc.

Utilizarea procedeului coeficienţilor de echivalenţă în cazul producţiei cuplate este determinată de faptul că cheltuielile de producţie sunt evidenţiate global, neputându-se delimita pe produse, deoarece materia primă şi procesul tehnologic sunt unice. În cazul producţiei sorto-dimensionale, folosirea procedeului coeficienţilor de echivalenţă este determinată de necesitatea simplificării lucrărilor de calculaţie, în condiţiile unei atât de numeroase game de sorto-dimensiuni.

Aplicarea procedeului indicilor de echivalenţă presupune parcurgerea următoarelor etape generale:[34]

i. determinarea indicilor de echivalenţă (pentru fiecare variantă în parte);

ii. determinarea cantităţilor exprimate în unităţi echivalente (Q_{UE}) pe fiecare în parte, în funcţie de una sau mai multe caracteristici comune tuturor produselor, conform relaţiei:

$$Q_{uei} = Q_i x I_{ei}$$

unde: Q_i = cantitatea „i”;

Q_{uei} = cantităţi exprimate în unităţi echivalente aferente produsului „i”;

I_{ei} = indicele de echivalenţă al produsului „i”.

a) calculul costului exprimat în unităţi echivalente (C_{UE}), ca raport între cheltuielile colectate la nivelul grupei de produse şi suma cantităţilor exprimate în unităţi echivalente, conform relaţiei:

$$C_{UE} = \frac{Cheltuielitotale}{\sum_{i=1}^{n} Q_{UE}}$$

unde C_{UE} = cost unitar echivalent.

b) determinarea costului pe unitatea fizică de produs (C_{Ui}) ca raport între costul unitar echivalent şi indicele de echivalenţă, conform relaţiei de calcul următoare:

$$C_{Ui} = C_{UE} x I_{ei}$$

După modul de calcul, indicii de echivalenţă pot fi calculaţi ca raport direct sau ca raport invers.

33 Darie, V., Drehuţă, E., ş.a. – „Manualul expertului contabil şi al expertului autorizat”, Editura Agora, Bacău, 2000, p.281.
34 Căpuşneanu, S. – „Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor-aplicaţii”, Ediţia a 2-a revizuită, Editura Economică, Bucureşti, 2003, p.37.

c) determinarea costului total al produsului (Ct_i) ca produs între costul unitar pe produs şi cantitatea de produs, conform relaţiei:

$$Ct_i = Cu_i x Q_i$$

Procedeul coeficienţilor de echivalenţă se poate aplica în trei variante:

1. *Varianta coeficienţilor de echivalenţă simpli* constă în exprimarea producţiei eterogene printr-o unitate de măsură convenţională şi prin raportarea cheltuielilor totale sau pe fiecare articol de calculaţie (care au fost global colectate) la volumul producţiei convenţionale se determină costul pe unitatea convenţională.

Prin înmulţirea costului unităţii convenţionale, pe rând, coeficienţii de echivalenţă stabiliţi pentru fiecare tip, sort, dimensiune, etc. se află costul unitar al fiecăruia dintre aceste produse.

Pentru determinarea coeficienţilor de echivalenţă se pot utiliza diferite criterii de echivalare a producţiei cum ar fi: consumul specific de materii prime, valoarea materiilor prime pe unitate de produs, volumul, suprafaţa, timpul de muncă, preţul de livrare pentru fiecare tip, sort, dimensiune precum şi alţi parametri tehnico economici specifici diferitelor domenii ale producţiei.

2. *Varianta procedeului coeficienţilor de echivalenţă complecşi* se caracterizează prin aceea că la stabilirea coeficienţilor se iau două sau mai multe criterii de echivalare conjugate între ele.

Astfel, coeficientul complex (K_{cj}) sub formă de rapoarte directe, se efectuează după relaţia:

$$K_{cj} = \frac{P_j}{P_b} \cdot \frac{P'_j}{P'_b}$$

unde:

K_{cj} = coeficientul indicilor de echivalenţă complex corespunzător unui produs oarecare „j”;

P_j şi P'_j = mărimea celor doi parametrii corespunzând produsului pentru care se calculează indicele de echivalenţă;

P_b şi P'_b = mărimea celor doi parametrii corespunzând produsului ales drept bază de comparaţie.

3. *Varianta coeficienţilor de echivalenţă agregaţi* au caracteristic faptul că înlătură gradul de convenţionalism pe care-l prezintă variantele anterioare, care nu iau în calcul diferenţierea ponderilor pe care le deţin diferitele categorii de cheltuieli faţă de total, la diferitele produse . Metodologia de calcul a costurilor unitar conform acestei variante presupune:

- stabilirea coeficienţilor simpli pentru fiecare articol de calculaţie în parte, pe bază de criteriul cel mai potrivit acestuia: consumul specific pentru materii prime, timpii de lucru pentru cheltuielile cu manopera directă, numărul orelor de funcţionare a utilajelor pentru cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea lor etc;
- determinarea pentru fiecare articol de calculaţie a coeficienţilor de echivalenţă complecşi prin ponderea coeficienţilor de echivalenţă simpli cu greutatea specifică a fiecărui articol de calculaţie în totalul cheltuielilor de producţie;
- însumarea coeficienţilor de echivalenţă complecşi ai fiecărui produs, tip, sort, dimensiune etc., obţinându-se astfel coeficienţi de echivalenţă agregaţi.

4. Varianta indicilor de echivalenţă calculaţi ca raport invers.

Utilizarea acestei variante devine necesară în cazul când o parte din cheltuielile de producţie repartizabile, de obicei cele de prelucrare, se află în raport invers proporţional faţă de mărimea unui anumit parametru care exprimă efortul de fabricaţie. Cel mai adesea, indicii de echivalenţă inversaţi se utilizează sub formă de indici de echivalenţă simpli.

5.4.4. Procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal

Acest procedeu se aplică în acele unităţi de producţie în care din procesul tehnologic se obţine un produs principal şi un produs ce se consideră secundar, dacă există posibilitatea ca pe baza unei anumite relaţii să se poată transforma, pe plan teoretic, cantitatea produsului secundar în cantitatea echivalentă de produs principal. De exemplu: la schelele petroliere, producţia de gaze de sondă se echivalează cu producţia de ţiţei după relaţia: 1.000 m.c. gaze = 1 tonă ţiţei; în producţia zootehnică, la categoria "vaci de lapte" obţinându-se pe lângă lapte şi viţei, greutatea viţeilor se transformă în hl. lapte pe baza unui coeficient de transformare (1 kg = 5,7 litri lapte).

Calculul costului pe baza acestui procedeu presupune următoarele etape:

1. Transformarea cantităţii obţinute din produsul secundar în cantitate echivalentă de produs principal, şi prin însumarea acesteia cu cantitatea de produs principal, se obţine cantitatea teoretică de produs principal.
2. Raportarea totalului cheltuielilor la cantitatea totală teoretică de produs principal, obţinându-se costul unitar pentru produsul principal.
3. Determinarea cheltuielilor total ce revin produsului principal, ponderând costul unitar al acestuia (determinat în etapa precedentă) cu cantitatea reală a acestui produs.
4. Separarea din totalul cheltuielilor a celor aferente produsului principal, obţinându-se cheltuielile aferente produsului secundar, care se raportează la cantitatea reală a produsului secundar, determinându-se cotul unitar al acestui produs.

Exemplu:

Totalul cheltuielilor - 51.000lei

Producţia obţinută:

- produsul principal "A" - 10.000 tone
- produsul secundar "B" - 200.000 mc.

Relaţia produs principal – produs secundar este: 1000 m.c. = 1 tona.

❖ cantitatea totală teoretică de produs principal

200.000 m.c. x 1 t

10.000 t + = 10.200 tone

1000 m.c.

❖ cost unitar produs principal "A":

51.000 lei

= 5lei/tona

10.200 tone

❖ cost total produs principal = 10.000 tone x 5 = 50.000 lei

❖ cost total produs secundar = 51.000 lei - 50.000 lei = 1.000 lei

1.000 lei

❖ cost unitar produs secundar = = 0.005 lei/ m.c

200.000 m.c.

5.4.5. Procedeul valorii rămase

Acest procedeu se aplică în situaţiile când dintr-un proces de producţie unitar rezultă simultan un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare, cheltuielile de producţie evidenţiindu-se global[35]
. Potrivit acestui procedeu, totalul cheltuielilor de producţie (Cht) este diminuat cu suma cheltuielilor aferente producţiei secundare (Vs) stabilită pe baza evaluării, de regulă la preţuri convenţionale. Restul cheltuielilor ("Valoarea rămasă") se consideră ca fiind ocazionate de produsul principal şi prin urmare se raportează la cantitatea acestuia (Q) pentru ca în acest mod să se afle costul unitar al produsului respectiv (cu).

Pentru determinarea costului principal se parcurg următoarele etape:

• calcularea costului fiecărui produs secundar la preţul posibil de valorificare din care se scad impozitele şi cheltuielile de desfacere;
• stabilirea cheltuielilor totale cu produsele secundare;
• determinarea cheltuielilor totale ale produsului principal prin deducerea din totalul cheltuielilor;
• determinarea costului unitar al produsului principal.[36]

35 Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M. – „Calculaţia şi managementul costurilor", Editura Teora, Bucureşti, 2000,

p.135.
36 Mureşan, M., Nistor, C., ş.a. – „Contabilitatea de gestiune cu aplicaţie în unităţile de alimentaţie publică şi turism" Editura Presa Universitară Clujeană, 2000, p.66.

În varianta cea mai simplă a acestui procedeu, calculul costului unitar al produsului principal se face cu relaţia:

$$cu = (Cht - Vs)/Q$$

sau, mai explicit:

( )
∑
∑ ∑
=
= =
−
= n
i
i
m
j
s j
n
i
i
ch
ch q xp
cu
1
1 1

în care ch reprezintă suma absolută a cheltuielilor cuprinse într-un articol de calculaţie, i articolele de calculaţie componente ale acestuia, $_s q$ cantitatea de produs secundar, p preţul convenţional al produsului secundar, j felul produselor secundare obţinute, Q cantitatea de produs principal obţinută din fabricaţie.37

Procedeul valorii rămase se aplică în industrie dar şi în multe situaţii, în agricultură , atât în producţia vegetală cât şi în producţia zootehnică întrucât în aceste sectoare de activitate de cele mai multe ori pe lângă produsul principal se obţin şi produse secundare.

Pentru a exemplifica, se presupune că în analiticul "Cultura grâului de toamnă " s-au înregistrat cheltuieli în sumă de 240.654lei.

Valoarea producţiei secundare (paie) este de 6.254 lei, iar producţia de grâu boabe este de 605 tone.

240.654 lei - 6.254 lei
cu = = 387, 4 lei/tonă
605 tone

Aplicând acest procedeu nu se cunoaşte structura pe articole de calculaţie a produsului principal, întrucât produsul secundar se evaluează la un cost total , restructurat pe articole de calculaţie.

5.5. Procedee de calcul privind producţia de fabricaţie inderdependentă

O caracteristică a activităţilor auxiliare (centrala termica, centrala de apa, ateliere de întreţinere şi reparaţii, serviciul transporturi interne, etc.) o constituie livrările reciproce de produse, lucrări şi servicii ce au loc între secţiile şi atelierele respective pentru nevoile lor de producţie. De exemplu, staţia de transformatori livrează celorlalte ateliere auxiliare energie electrică, dar la rândul său primeşte de la acestea apă industrială, prestaţii sub forma transporturilor, reparaţiilor, etc. Atelierul de reparaţii beneficiază de la celelalte secţii sau ateliere auxiliare de energie electrică, energie termică, apă etc., dar execută lucrări de reparaţie comandate de acestea şi exemplele ar putea continua38.

Astfel de livrări reciproce pot avea loc, în cazul unor unităţi şi între secţiile de bază. De pildă, în industria produselor clorosodice se fabrică soda calcinată din carbonat de sodiu prin eliminarea apei şi în acelaşi timp la fabricaţia carbonatului de sodiu, instalaţia care-l produce consumă şi o anumită cantitate de sodă calcinată s.a.m.d.

Literatura de specialitate consemnează mai multe procedee:

5.5.1. Procedeul neluării in calcul a costului livrărilor sau prestaţiilor reciproce

Acest procedeu impune elaborarea calculaţiilor privind costul fiecărui produs fără a se ţine cont de prestaţiile reciproce. Procedeul se poate aplica cu rezultate satisfăcătoare, în etapa de elaborare a antecalculaţiilor[39]. Excluzându-se din calcul contravaloarea prestaţiilor reciproce, costurile determinate vor reflecta numai consumaţiunile de valori imputabile în mod direct producţiei din fiecare sector, iar pe total subdiviziuni organizatorice cuplate sau interdependente, cheltuielile nedecontate reciproc se vor compensa.

[37] Darie, V., Drehuţă, E., ş.a. – „Manualul expertului contabil şi al expertului autorizat”, Editura Agora, Bacău, 2000, p.287.

[38] Mureşan, M., Nistor, C., ş.a. – „Contabilitatea de gestiune cu aplicaţie în unităţile de alimentaţie publică şi turism” Editura Presa Universitară Clujeană, 2000, p.67.

[39] Budugan Dorina , Contabilitate de gestiune, Ed. Pro Juventute, Focşani, 1998, p.199.

Relaţia de calcul este următoarea:

$$c_{uI} = \frac{C_{hi}p}{Q_I},$$

în care:

c_{uI} _ reprezintă costul unitar pentru producţia omogenă din secţia interdependentă „I”

$C_{hiI}p$ - cheltuieli de producţie iniţiale ale secţiei;

Q_I - cantitatea totală de producţie obţinută de secţia interdependentă.

Se utilizează în cazul sectoarelor cu producţie omogenă şi el presupune evaluarea cantităţilor de produse sau serviciilor la un cost antecalculat, urmând a fi scăzute de la sectorul prestator (furnizor) şi adăugate costurilor sectorului consumator (beneficiar) . Ulterior se poate calcula costul unitar al producţiei fiecărei secţii prin diviziune simplă.

5.5.2. Procedeul evaluării prestaţiilor reciproce dintre ateliere, secţii, etc la un cost prestabilit sau la costurile efective de producţie precedente

Aceasta soluţie este necesitată de faptul că decontarea serviciilor reciproce se realizează înainte de calcularea costurilor efective ale produselor care se condiţionează reciproc şi tocmai în acest scop. Ulterior se vor repartiza şi diferenţele de preţ[40]. Se utilizează în cazul sectoarelor cu producţie omogenă şi el presupune evaluarea cantităţilor de produse sau serviciilor la un cost antecalculat, urmând a fi scăzute de la sectorul prestator (furnizor) şi adăugate costurilor sectorului consumator (beneficiar) . Ulterior se poate calcula costul unitar al producţiei fiecărei secţii prin diviziune simplă.

5.5.3. Procedeul reiterării (a „iteraţiilor” sau paşilor”)

Acest procedeu mai este cunoscut în literatura de specialitate şi sub denumirea de procedeul calculelor iterative. El constă în efectuarea unor preluări repetate şi succesive, de către secţiile primitoare a unei cote părţi din cheltuielile secţiilor sau atelierelor furnizoare de produse sau prestaţii reciproce, cote care sunt proporţionale cu volumul fizic al producţiei preluate de la aceste secţii (ateliere). Aceste preluări se repetă până când diferenţele devin atât de mici încât pot fi neglijate.

Cheltuielile aferente producţiei livrate de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare (Cij) se determină aplicând asupra totalului cheltuielilor secţiei furnizoare (Ci), ponderea producţiei livrate de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare (Kij).

Relaţia de calcul ce se repetă este următoarea:

Cij = Ci x Kij, în care:

Kij = q ij / Q i , unde:

qij = produţia livrată de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare;

Q i = producţia totală a secţiei furnizoare;

i = secţiile furnizoare;

j = secţiile beneficiare.

Procedeul are la bază premiza în conformitate cu care costul cantităţilor de produse livrate de către o

secţie celorlalte secţii, reprezintă faţă de totalul cheltuielilor secţiei care le-a furnizat, aceleaşi proporţii pe care le reprezintă cantităţile respective luate separat faţă de totalul producţiei fabricate de secţia furnizoare. Repetarea calculelor se face până în momentul în care se obţin rezultate ce denotă influenţe proprii de neglijat.
În concluzie, rezultă că :

$$K_{ij} = \frac{q_{ij}}{Q_i} = \frac{C_{ij}}{C_i}$$

Considerând doua centre de activitate A şi B îşi prestează reciproc servicii, iteraţiile (sau „paşii") vor fi următoarele:
1. Evaluarea costului centrului B neglijând prestaţiile primite de la centrul A.

40 Epuran M., ş.a. Contabilitate şi control de gestiune, Ed. Economică, Bucureşti 1999, p.210

2. Calculul costului centrului A ţinând cont de prestaţiile primite de la centrul B care sunt evaluate la costul unitar al „pasului" 1.
3. Recalcularea costului centrului B evaluând prestaţiile primite de la centrul A la costul unitar al „pasului" 2.
4. Recalcularea costului centrului A integrând prestaţiile primite de la centrul B la A costul unitar al „pasului" 3.

Se continuă revenind la centrul B, din nou la A, oprindu-se aceste calcule repetate şi succesive atunci când gradul de aproximare este considerat ca suficient, iar diferenţele devin neglijabile pentru calculul prestaţiilor reciproce.

5.5.4. Procedeul algebric

Procedeul presupune calcularea costurilor produselor de fabricaţie independentă simultan prin formarea şi rezolvarea unui sistem de ecuaţii liniare, avându-se în vedere următoarele noţiuni[41].

- costurile unitare ale diferitelor produse, lucrări sau servicii ale secţiilor (atelierelor) se consideră necunoscute în sistemul de ecuaţii, folosind simbolurile x, y, z.
- se notează producţia (în expresie valorică) a fiecărei secţii în funcţie de costul unitar (Qx, Qy, Qz) ca fiind egală cu cheltuielile iniţiale ale secţiei producătoare (Chi) la care se adaugă contravaloarea prestaţiilor primite de la celelalte secţii sau ateliere în funcţie de costul unitar (qx, qy, qz).

În vederea rezolvării sistemului[42], se procedează la ordonarea acestuia, se aduce la forma cea mai simplă, iar pentru stabilirea costului unitar, atunci când nu pot fi utilizate procedee simple, se folosesc determinanţi după principiul matematic cunoscut, astfel încât:

$$x = \frac{\Delta x}{\Delta}; \quad y = \frac{\Delta y}{\Delta}; \quad z = \frac{\Delta z}{\Delta}$$

5.6. Delimitarea cantitativă şi valorică a producţiei in curs de execuţie

Aceasta operaţiune, de delimitare cantitativă şi valorică a producţiei în curs de execuţie, reprezintă o etapă premergătoare calculării costului unitar şi are o importanţă deosebită pentru determinarea corectă a nivelului costului de producţie şi a rezultatelor financiare finale de care depinde profitabilitatea firmei.
Producţia în curs de execuţie, sau "producţia neterminată" este specifică, în general, tuturor activităţilor desfăşurate, cu deosebirea că, în unele situaţii, din punct de vedere fizic, volumul acesteia rămâne constant la sfârşitul perioadei şi astfel, ea nu influenţează determinarea costului producţiei finite. Acest aspect este caracteristic întreprinderilor cu producţie de masă, în timp ce la întreprinderile cu producţie individuală sau de serie se manifestă fluctuaţia producţiei neterminate de la o perioadă de gestiune la alta şi, deci, apare necesitatea stabilirii ei.

5.6.1 Determinarea cantitativă a producţiei in curs de execuţie

În scopul determinării cantitative a producţiei în curs de execuţie sau "neterminate" au loc inventarierea stocurilor de produse în curs de fabricaţie şi care, în raport cu particularităţile procesului tehnologic se poate efectua:

- pe piese şi operaţii;
- pe etape succesive de transformare a materiilor prime în semifabricate şi produse.

Pentru aceasta, are loc recepţia tuturor reperelor, subansamblelor, semifabricatelor terminate până în momentul inventarierii şi depozitarea lor separată, după care se trece la aranjarea pe loturi omogene a diferitelor repere, subansamble, părţi din care este formată producţia neterminată şi etichetarea loturilor respective în cadrul comenzilor , fazelor. În continuare se procedează la cântărirea, măsurarea, numărarea loturilor de repere, piese, subansamble, semifabricate, produse incomplete şi înscrierea lor în listele de inventariere. Stadiul de prelucrare

41 Cotlet, D., Albu, A.M. - "Contabilitate de gestiune", Editura Orizonturi Universitare, Timişoara, 1999, p.89.
42 Constanţa Iacob, Raluca Mihaela Drăcea, Contabilitate analitică şi de gestiune, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1998, p. 102.

a materiilor prime aflate pe maşini se determină în raport de datele evidenţei operative, de capacitatea instalaţiilor , sau se aproximează.

5.6.2. Evaluarea producţiei in curs de execuţie din punct de vedere valoric

Delimitarea valorică a producţiei neterminate se poate efectua utilizând mai multe procedee, mai mult sau mai puţin exacte prin care:

1. *În raport cu gradul de finisare:*

Acest procedeu poate fi aplicat în mod simplist, ţinând seama de gradul mediu de finisare tehnică a loturilor aflate în curs de execuţie, adică în mod global, sau, în mod forfetar, pe fiecare componentă a costului de producţie.a. Evaluarea globală în raport cu gradul de finisare tehnică. Acest procedeu implică stabilirea acelui grad sub formă procentuală concomitent cu momentul stabilirii faptice a stocurilor.

Procedeul stabilit se înmulţeşte cu costul prestabilit sau cel efectiv din perioada respectivă, precedentă, având în vedere structura de formare a acestuia. De remarcat că această metodă nu ţine seama de faptul că materiile prime intervin în totalitate la începutul procesului tehnologic şi nu în cota procentuală stabilită.

b. Evaluarea forfetară, pe fiecare componentă a costurilor.

Utilizarea acestui procedeu elimină neajunsurile semnalate la procedeul precedent, în sensul că are în vedere aspectul intervenţiei materiei prime în prima fază tehnologică şi procedează la corectarea, în raport de gradul de finisare, numai a manoperei directe şi a cheltuielilor generate de secţiile de fabricaţie.

2. *Evaluarea pe piese şi operaţii.*

Aceasta metodă este specifică industriei construcţiilor de maşini, iar pentru aplicarea sa se porneşte de la fişa tehnologică în care sunt exprimate consumurile specifice de materii prime, materiale auxiliare directe şi de manoperă care se evaluează corespunzător fiecărui stadiu de finisare, în raport de succesiunea operaţiilor.

Stocurile care se determină prin inventariere se ponderează cu cheltuielile prevăzute în fişele tehnologice, după care se adaugă cheltuielile indirecte de producţie în cotele previzionate sau efective (în cazul în care ele au fost determinate), folosind procedeul suplimentării.

In esenţă este vorba de o evaluare la costul standard al producţiei neterminate şi nu la costul efectiv al acesteia. Acest aspect are dezavantajul că abaterile de cheltuieli, indiferent de semnificaţia lor, vor fi preluate de producţia finită. Cu toate acestea, metoda evaluării pe piese şi operaţii, este cea mai des utilizată în practica unităţilor economice care au organizată contabilitatea analitică şi de gestiune, fiind rezultatul experienţei acumulate de către practicieni, dar care contravine, într-un fel, legii contabilităţii, care impune evaluarea producţiei neterminate la costul efectiv de producţie.

3. *Evaluarea pe baza costului mediu al unei ore – muncitor normate.*

Acest ultim procedeu poate fi folosit în situaţia în care toate părţile componente ale unui produs prezintă aproximativ aceeaşi structură a costului.

Utilizarea acestei metode necesită, în primul rând, transformarea stocurilor de producţie neterminată, precum şi a celor finite, în ore- muncitori, pe feluri de produse şi calculul costului unei ore- muncitor, pentru fiecare produs conform prevederilor din codul fişei-tehnologice. În al doilea rând, costul unei ore- muncitor se ponderează cu numărul de ore aferent producţiei neterminate.

Deşi conduce la un calcul mult mai exact al valorii producţiei în curs de execuţie, acest procedeu are dezavantajul unui volum ridicat de muncă în scopul transformării întregii producţii, indiferent de gradul de prelucrare a acesteia, în ore-muncitor şi, totodată ca şi procedeul gradului de finisare, nu ţine seama de intervenţia în totalitate a costurilor cu materia primă.

Oricare ar fi procedeul de evaluare, valoarea producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei se însumează la cheltuielile efectuate în cursul lunii, iar cea de la sfârşitul perioadei se scade din cheltuielile înregistrate[43].

43 C. Iacob, R Mihaela Drăcea – "Contablitatea analitică şi de gestiune", Ed. "Tribunei Economice", Bucureşti, 1998, pg. 116

Din punct de vedere contabil, valoarea producţiei în curs de execuţie se poate reflecta în mod global, sau se poate reflecta în analitic, pe feluri de produse şi categorii de chletuieli dacă se adoptă principiul de colectare „a tuturor cheltuielilor (directe şi indirecte) în contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază".

GLOSAR TERMENI

CUVINTE ŞI CONCEPTE CHEIE PREZENTATE

procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute; procedeul statistico-matematic; procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune; procedeul suplimentării în forma sa clasică; procedeul coeficientului unic de suplimentare; procedeul coeficienţilor diferenţiaţi de repartizare; procedeul coeficienţilor selectivi de repartizare; procedeul suplimentării în forma cifrelor relative de structură; procedeul celor mai mici pătrate; volum mediu al producţiei; cheltuieli medii; procedeul punctelor de maxim şi de minim; procedeul analitic; procedeul diviziunii simple; procedeul cantitativ; procedeul cifrelor de echivalenţă; procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal; procedeul valorii ramase; cost mediu pe unitatea de produs; producţia cuplată; producţia sort-dimensională sau tipo-dimensională; varianta coeficienţilor de echivalenţă simpli; varianta procedeului coeficienţilor de echivalenţă complecşi; varianta coeficienţilor de echivalenţă agregaţi; procedeul neluării în calcul a costului a costului livrărilor sau prestaţiilor reciproce; procedeul evaluării prestaţiilor reciproce dintre ateliere, secţii, etc., la un cost prestabilit sau la costurile efective ale perioadei precedente; procedeul reiterării; procedeul algebric; determinarea cantitativă a producţiei în curs de execuţie; determinarea valorică a producţiei neterminate în raport cu gradul de finisare; evaluarea globală a producţiei neterminate în raport cu gradul de finisare tehnică; evaluarea forfetară, pe fiecare componentă a costurilor; evaluarea producţiei în curs de execuţie pe piese şi operaţii; evaluarea pe baza costului mediu al unei ore – muncitor normate.

REZUMAT

Metodele de calculaţie a costurilor folosesc o serie de procedee generale, cum ar fi: observaţia, raţionamentul, clasificarea, analogia, comparaţia, inducţia, deducţia, axiomarea şi calculul matematic. Aceste procedee servind calculaţiei se subordonează în final calculului matematic care se utilizează direct şi nemijlocit pentru determinarea costurilor. Procedeele îmbracă formele cele mai diferite pornind de la operaţiile aritmetice şi algebrice elementare şi continuând cu cele de algebră superioară , grafele şi modelarea matematică. Predominând în determinarea costurilor, calculul matematic este prezent sub diferitele lui forme pe toate treptele de cunoaştere privind metodele de calculaţie.

TESTE DE EVALUARE ŞI AUTOEVALUARE

1. Enumeraţi procedeele generale utilizate în calculul costurilor.
2. Care sunt procedeele de calculaţie şi delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe sectoare de cheltuieli?
3. Prezentaţi procedeul ponderii cantităţilor cu preţurile.
4. Prezentaţi procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute.
5. Enumeraţi procedeele de repartizare a cheltuielilor indirecte.
6. Ce presupune procedeul suplimentării în forma sa clasică?
7. Prezentaţi relaţia de calcul pentru determinarea coeficientului de suplimentare.
8. Prezentaţi relaţia de calcul pentru calculul cotei de cheltuieli „R” ce revine unui produs.
9. Enumeraţi variante de aplicare a procedeului suplimentării în forma sa clasică.
10. Prezentaţi aceste variante ale procedeului suplimentării în forma sa clasică.
11. Prezentaţi procedeul suplimentării în forma cifrelor relative de structură.
12. Descrieţi lucrările, care le presupune utilizarea procedeului suplimentării în forma cifrelor relative de structură.
13. Care sunt recomandările de care trebuie să se ţină seama în cazul aplicării procedeului suplimentării?
14. Enumeraţi procedeele de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe.
15. Prezentaţi procedeul celor mai mici pătrate.
16. Prezentaţi procedeul punctelor de maxim şi de minim.
17. Când se utilizează procedeul analitic?
18. Enumeraţi procedeele de calcul a costului pe unitatea de produs..

19. Determinaţi relaţia de calcul a costului unitar în cazul producţiei omogene conform procedeului diviziunii simple.
20. Când este folosit procedeul cantitativ?
21. Determinaţi relaţiile de calcul pentru costul mediu pe unitatea de produs şi costul unui produs, în cazul utilizării procedeului cantitativ.
22. Enumeraţi variantele de aplicare a procedeului coeficienţilor de echivalenţă.
23. Prezentaţi aceste variante a coeficienţilor de echivalenţă.
24. Descrieţi metodologia de calcul a costurilor unitare conform variantei coeficienţilor de echivalenţă agregaţi.
25. Prezentaţi operaţiunile specifice pentru calculul costului pe baza procedeului echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal.

26. Prezentaţi procedeul „valorii rămase”.
27. Enumeraţi procedeele de calcul privind producţia de fabricaţie interdependentă.
28. Prezentaţi procedeul neluării în calcul a costului livrărilor sau prestaţiilor reciproce.
29. Prezentaţi procedeul evaluării prestaţiilor reciproce dintre ateliere, secţii, etc., la un cost prestabilit sau la costurile efective ale perioadei precedente.
30. Ce presupune procedeul algebric?
31. Ce presupune operaţiunea de determinare cantitativă a producţiei în curs de execuţie?
32. Enumeraţi procedeele de determinare valorică a producţiei în curs de execuţie.

TO DO

Testaţi-vă cunoştinţele obţinute până în acest moment, prin definirea fiecărui termen specificat la glosarul de termeni şi descrişi în conţinutul acestui capitol.

TEMĂ DE CONTROL

Tema 3

Exemplificarea procedeelor de repartizare a cheltuielilor indirecte (procedeul clasic cu cele 3 variante: varianta coeficient unic, varianta coeficienţilor diferenţiaţi, varianta coeficienţilor selectivi, procedeul cifrelor relative de structură, Se va avea în vedere aceeaşi entitate luată în studiu la începutul efectuării temelor.
La fiecare dintre temele date este important sa se specifice in fuctie de obiectul de activitate care este produsul sau produsele obtinute, iar in vederea obtinerii acestor produse sa se mentioneze care au fost exact materiile prime, materialele consumate, cati salariati direct productivi au participat la obtinerea produsului, si alte asemnea cheltuieli.

UNITATEA DE INVĂŢARE 6. METODE DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR DE PRODUCŢIE

INTRODUCERE

În unitatea de învăţare 6 sunt prezentate şi analizate metodele de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor de producţie pe cele două categorii de costuri şi anume: metodele de evidenţă a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale (absorbante) şi în cadrul acestora clasificarea lor în metode de bază sau fundamentale de calculaţie a costului şi metode derivate de calculaţie a costului complet; metodele de calculaţie bazate pe conceptul costului parţial, care se clasifică la rândul lor în funcţie de categoriile de costuri luate în considerare în calculaţie; precum şi descrierea metodei de calculaţie a costurilor pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate.

6.1. PRINCIPALA CLASIFICARE A METODELOR DE CALCULAŢIE A COSTURILOR

Contabilitatea de gestiune îşi creează schemele de funcţionare în corelaţie cu organizarea tehnică şi conducerea întreprinderii. De aceea, necesităţile de conducere a procesului de fabricaţie, precum şi particularităţile organizării şi tehnologiei producţiei au generat mai multe metode de evidenţă şi calculaţie.[44]
În principiu, metoda constituie calea sau modul de a cerceta şi de a interpreta fenomenele cuprinse în obiectul de studiu al unei discipline. Prin ea, ştiinţa respectivă pătrunde în esenţa fenomenelor pe care le studiază şi elucidând legăturile de interdependenţă dintre ele, descoperă legile mişcării lor. Cu ajutorul metodei sunt depăşite aparenţele imediate şi sunt puse în lumină relaţiile cu caracter de legităţi existente între fenomenele studiate.[45]
Criteriul de bază în alegerea, iar pe această bază, în delimitarea unei metode sau alteia de evidenţă şi calculaţie a costurilor, este cel al sistemului de programare, lansare şi urmărire a producţiei.
După cum se ştie, costul producţiei de bunuri materiale, lucrări, servicii etc. se calculează după mai multe metode, între care: metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda standard – cost, metoda normativă de calculaţie a costurilor, metoda tarif - oră – maşină (T.H.M), metoda Georges Perrin (G.P.), metoda direct costing, metoda PERT – cost, ş.a.
Fiecare metodă de calculaţie îşi are particularităţile sale, trăsăturile sale specifice.
Privită în principiu, o metodă de calculaţie a costurilor cuprinde totalitatea proceselor utilizate pentru cuantificarea numerică a corelaţiei dintre cheltuielile de producţie şi de desfacere a întreprinderii şi producţia care le-a ocazionat, în calitatea lor de mărimi economice determinabile prin măsurare şi calcul.
Prin metodă de calculaţie a costurilor se înţelege un ansamblu de procedee logice, instrumente şi mijloace practice de lucru, prin care se realizează un sistem de lucrări privind procesul de prelucrare al informaţiilor generate de cunoaşterea laturii calitative şi valorice a procesului de producţie.[46]
Metoda contabilităţii de gestiune cuprinde procedeele generale folosite în demersul ştiinţific pentru realizarea obiectivelor sale.
Procedeele metodei contabilităţii de gestiune sunt valabile şi pentru alte discipline ştiinţifice în deosebi

pentru contabilitatea financiară, însă specificul lor constă, în principal, în modalităţi de realizare şi mai ales în instrumentele şi mijloacele de lucru folosite.[47]
Studierea sistematică şi înţelegerea esenţei diferitelor metode de calculaţie a costurilor, ca şi utilizarea lor în mod ştiinţific, impune o clasificare a acestora după câteva criterii esenţiale:
a. După legătura lor cu obiectul de calculaţie sunt:
a_1) metode pe purtători (pe produse, grupe de produse, comenzi, standard - cost);

44 Ristea, M., Stoian, A., etc. – „Contabilitatea societăţilor comerciale”, vol II, Redacţia Corpului Experţilor Contabili şi a Contabililor autorizaţi din România, 1996, p.357.
45 Oprea, C., Cârstea, Gh. – „Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor”, Editura AtlasPress, Bucureşti, 2003, p.89.
46 Bojianu, O. – „Contabilitatea întreprinderilor”, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p.282.
47 Dumbravă, P., Sucală, L., Pop, I. – „Contabilitate de gestiune”, Editura Presa Universitară, Cluj – Napoca, 2003, p.20.

a_2) metode pe sectoare sau locuri de cheltuieli (metoda globală, pe faze).
a_1) Metodele de calculaţie pe purtători sunt acelea care servesc pentru determinarea costurilor în raport cu însuşi purtătorul de costuri, care poate fi : un produs material concret, o comandă, o lucrare, un serviciu, o activitate concretă, etc.[48]
a_2) Metode de calculaţie pe sectoare sau locuri de cheltuieli sunt acelea care se folosesc în anumite perioade de gestiune pentru a determina cheltuielile privind producţia în raport cu sectoarele de cheltuieli special constituite prin reuniunea locurilor de muncă din întreprindere după anumite criterii.
b. După modul de integrare a calculaţiei în sistemul de programare şi urmărirea activităţii de producţie:
b_1) metode de calculaţie cu caracter previzional şi de urmărire operativă a cheltuielilor de exploatare (metoda standard – cost, normativă);
b_2) metode cu caracter post operativ. [49]
Metodele de calculaţie previzionale sunt acelea care creează mărimi prestabilite privind costurile şi organizează urmărirea şi controlul cheltuielilor, concomitent cu desfăşurarea procesului de producţie care le ocazionează. Metodele de calculaţie cu caracter post operativ sunt cele care au un singur obiectiv şi anume determinarea costului efectiv al producţiei. Ele se bazează exclusiv pe postcalculaţie. În ultimul timp, acest gen de metode a fost eliminat din practica economică. Lipsa de preocupare pentru urmărirea cheltuielilor efective în scopul încadrării lor în mărimile antecalculate, neidentificarea abaterilor şi nedirijarea lor către factorii de decizie, pot imprima însă oricărei metode de calculaţie caracter istoric.
c. În funcţie de obiectivele urmărite :
c_1) metode care au ca unic obiectiv stabilirea costului produselor lucrărilor şi serviciilor;
c_2) metode de tip absorbant necesare conducerii activităţii productive (metoda standard - cost, THM, PERT - cost);
c_3) metode parţiale, limitative (metoda costurilor variabile sau direct costing).
Metodele de calculaţie care au ca unic obiectiv stabilirea costului produselor, lucrărilor şi serviciilor sunt mai puţin laborioase, dar furnizează factorilor de decizie mai puţine informaţii de natură să determine măsuri menite să asigure respectarea nivelului antecalculat al cheltuielilor cuprinse în costuri.
Celelalte metode creează condiţii favorabile respectării nivelului prestabilit privind costurile de producţie şi furnizează mai multe informaţii pentru conducere, însă trebuie observat caracterul lor analitic şi laborios.
În legătură cu criteriile de clasificare abordate se poate conchide că:
- în toate cazurile este vorba de aceleaşi metode de calculaţie care sunt privite de fiecare dată din puncte de vedere diferite;
- criteriile de clasificare a metodelor de calculaţie a costurilor constituie baza deosebirilor dintre ele.
Între metodele de calculaţie există deosebiri generate de factori obiectivi, cum sunt: entităţile în raport cu care se determină costurile, sfera de cuprindere a cheltuielilor în costul urmărit prin calculaţie etc. Alături de aceste deosebiri există însă şi asemănări şi trăsături comune.[50]
Trăsăturile comune, respectiv asemănările existente între metodele de calculaţie a costurilor rezidă în faptul că ele au fost concepute şi elaborate pe un fond comun şi anume: cheltuielile de producţie şi de desfacere ale întreprinderii exprimate în bani şi producţia care le-a ocazionat exprimată în anumite unităţi de măsură, în cadrul unei perioade date.

Principalele trăsături comune privind metodele de calculaţie sunt următoarele:
- fiecare metodă este caracterizată prin etape succesive de executare a lucrărilor;
- pentru rezolvarea problemelor fiecărei etape se folosesc procedee concrete de lucru.

48 Oprea, C., Cârstea, Gh. – „Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor", Editura AtlasPress, Bucureşti, 2003, p.90.

49 Mureşan, M., Nistor, C., ş.a. – „Contabilitatea de gestiune cu aplicaţie în unităţile de alimentaţie publică şi turism" Editura Presa Universitară Clujeană, 2000, p.60.

50 Oprea, C., Cârstea, Gh. – „Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor", Editura AtlasPress, Bucureşti, 2003, p.93.

Cunoaşterea acestor trăsături sub principalele lor aspecte condiţionează în genere înţelegerea esenţei metodelor de calculaţie cât şi utilizarea corespunzătoare a lor în practica economică.

Metoda de calculaţie aleasă trebuie să fie un instrument eficace de control operativ al tuturor consumurilor determinate de procesul de producţie, un instrument de gestiune.[51]

6.2. METODE DE EVIDENŢĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR TOTALE SAU INTEGRALE

Conceptul costurilor totale sau integrate este ilustrat printr-o serie de metode, cum sunt: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi etc. Cunoaşterea particularităţilor fiecăreia dintre aceste metode contribuie direct la folosirea lor în raport cu cerinţele impuse de exigenţele economiei de piaţă.

Planul Contabil General francez din 1982 descrie sistemul costurilor complete sub denumirea de "metoda centrelor de analiză", apreciind că ar fi o versiune renovată a "metodei secţiunilor omogene" descrisă de ediţiile anterioare ale aceluiaşi plan contabil[52].

Obiectivul contabilităţii analitice, în cadrul metodei costurilor complete, este de a obţine costul produselor fabricate, incluzând toate cheltuielile de producţie. Acest demers trebuie să aibă loc într-o ordine precisă şi după o logică definită, recunoscută de reglementările normative.

6.2.1 METODE DE BAZĂ

6.2.1.1 METODA GLOBALĂ SAU METODA CALCULAŢIEI SIMPLE

Metoda globală numită şi metoda diviziunii simple sau a calculului direct constă în colectarea tuturor costurilor de producţie dintr-o perioadă de gestiune ocazionate de obţinerea producţiei, în mod global la nivel de atelier, secţie, întreprindere, pe articole de calculaţie.

Costul unitar (cu) al produsului rezultă din raportarea totalului costurilor încorporabile (directe sau indirecte) la cantitatea de produse fabricată (Q_f), exprimată în unităţi naturale, folosind relaţia:

Metoda se aplică în unităţile care fabrică un singur produs, lucrare sau serviciu cum sunt cele producătoare de energie, oxigen, unităţile extractive (cărbune, ţiţei) fabrici de ciment, cărămizi, în transporturi etc. unde nu există semifabricate sau producţie neterminată, la finele perioadei, iar dacă există ea este constantă sau nesemifabricată. De asemenea, se aplică în producţia sortodimensională şi cea cuplată unde din aceeaşi materie primă cu aceeaşi tehnologie, utilaje şi forţă de muncă se fabrică mai multe feluri, tipuri sau sortodimensiuni de produse. Ea se aplică şi la secţiile de producţie auxiliară din cadrul întreprinderilor industriale care au producţie omogenă: centrală electrică, termică, de apă.

Caracteristica principală a metodei constă în faptul că toate costurile de producţie se identifică nemijlocit pe produsul sau grupa de produse care le-a ocazionat, având caracterul de costuri directe.

Cu toate că totalul costurilor aferente produsului au caracterul de costuri directe, totuşi costurile indirecte de producţie şi cele generale de administraţie se asimilează costurilor indirecte în vederea cunoaşterii costului pe articole de calculaţie, înregistrându-se în condiţiile de colectare cunoscute. La sfârşitul lunii aceste costuri se trec în totalitate asupra contului de calculaţie al produsului respectiv.

În cazul producţiei cuplate şi sortodimensioanle, costul efectiv pe produs se determină cu ajutorul coeficienţilor de echivalenţă.

Rezultă că costurile directe privind consumul de materii prime şi materiale consumabile, salariile directe, protecţia socială aferentă lor şi alte costuri directe se înregistrează în cursul lunii în debitul contului 921 "Cheltuielile activităţii de bază" sau 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare", iar costurile indirecte, ale producţiei de bază în contul 923 "Cheltuielile indirecte de producţie" şi cele generale de administraţie în contul 924 "Cheltuieli generale de administraţie" desfăşurate pe feluri de cheltuieli, după natură.

În urma calculării costului efectiv, acesta se înregistrează în contabilitate:

51 Ineovan, F. – "Contabilitate şi control de gestiune", Editura Mitron, Timişoara, 1999, p.181.

52 Dumbravă, P., Pop, A. – Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism, Editura Intelcredo, Deva, 1995, p.26

Qf

Cd Ci
cu
$\sum + \sum$
=
101
902 “Decontări interne privind
producţia obţinută”
921 “Cheltuielile = activităţii de bază”

În literatura de specialitate se cunosc două variante ale metodei globale: calculaţia globală pe feluri de costuri şi calculaţia globală pe locuri sau sectoare de costuri[53]:

Calculaţia globală pe feluri de costuri se poate efectua în două variante:

a) *Defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri* şi raportarea fiecărui fel de cost *la cantitatea de produse finite obţinute* în perioada respectivă. Costul unitar rezultă din relaţia:

în care:

Cm.p., Cs, Cp.s. reprezintă costurile directe cu materiile prime, salariile, protecţia socială etc.;

Ci.p., Cgad – costurile indirecte de producţie şi generale de administraţie;

Qf – cantitatea totală de produse fabricată.

Varianta asigură cunoaşterea abaterilor efective pe feluri de costuri faşă de cele prestabilite.

b) *Defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri şi pe cantităţile de produse fabricate şi vândute*. Astfel, costurile directe de producţie se raportează la cantitatea fabricată, iar cele indirecte la cantitatea vândută în perioada respectivă.Relaţia privind calculul costului unitar este:

în care:

Qv – cantitatea totală de produse vândută;

Varianta asigură cunoaşterea modului în care volumul vânzărilor influenţează costurile indirecte.

Calculaţia globală pe locuri de costuri se poate aplica doar în întreprinderile unde se obţine un singur produs în cadrul unui proces tehnologic desfăşurat pe mai multe etape succesive de prelucrare. În cadrul fiecărei etape sau loc de cost, produsul atinge un anumit grad de prelucrare trecând la etapa următoare, iar în ultima etapă rezultă produsul finit.

Varianta se caracterizează prin faptul că urmăreşte determinarea costului unitar separat pe fiecare etapă sau nivel al procesului tehnologic considerat loc sau sector de cheltuieli, cât şi pe produs.

Prin însumarea costurilor unitare ale tuturor locurilor de costuri şi adăugarea costurilor generale de administraţie rezultă costul de întreprindere al produsului. Formula de calcul al costului unitar pe produs (cu) rezultă:

în care:

C_1, C_2, C_3, C_n - reprezintă costul total al locului 1,2.3….n;

C_{gad} – costurile generale ale administraţiei;

C_d – cheltuieli şi costuri de desfacere;

Q_1, Q_2, Q_3, Q_n – cantitatea totală prelucrată în fiecare loc de cost;

Q_f – cantitatea totală de produse finite fabricate.

Exemplul 1

Pentru exemplificarea metodei globale se consideră că se obţine un singur produs care parcurge patru stadii de prelucrare, considerate locuri de costuri (Tabel 6.1.).

Tabel 6.1.

Locuri
de
Costuri cu
materiale
Costuri cu
salariile
Costuri
indirecte de
Total
costuri pe
Costuri

generale
Cantitate
prelucrată
[53] Cornel V. Olariu – Costul şi calculaţia costurilor, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, p. 176-180
Qf
Cgad
Qf
Ci.p.
Qf
Cp.s.
Qf
Cs
Qf
Cm.p.
cu = + + + +
Qv
Cgad
Qv
Ci.p.
Qf
Cp.s.
Qf
Cs
Qf
Cm.p.
cu = + + + +
f
gad d
n
n
3
3
2
2
1
1
Q
C C
Q
C
Q
C
Q
C
Q
C
cu
+
= + + + +
102
cost directe
(cm)

directe
C_s
producţie
C_{ip}
locuri de admin.
C_{gad}
(t)
I 5.200.000 3.000.000 600.000 8.800.000 10.000
II 6.100.000 2.600.000 500.000 9.200.000 8.000
III 7.100.000. 2.000.000 450.000 9.550.000 6.000
IV 4.600.000. 1.200.000 520.000 6.320.000 5.000
TOTAL 23.000.000 8.800.000 2.070.000 33.870.000 650.000 -
a) În *varianta simplă* costul unitar rezultă:
b) *Varianta calculaţiei globale pe feluri de costuri*:
= 4.600 + 1.760 + 414 + 130 = 6.904 lei/t
Varianta *pe feluri de costuri (Tabel 6.2.):*
Tabel 6.2.
Locuri
de
cost
Costuri totale
de producţie
cd +ci
Cantitate
prelucrată
Cost unitar
de prelucrare
pe loc
Costuri
generale
I 8.800.000 10.000 880
II 9.200.000 8.000 1.150
III 9.550.000. 6.000 1.592
IV 6.320.000. 5.000 1.264
TOTAL 33.870.000 4.886 650.000
4886 130 5.016 lei/t
5.000
650.000
cu = 4.886 + = + =
Obţinerea unui cost mai mic în această variantă se datoreşte variaţiei între cantitatea intrată pentru
prelucrare de la un loc la altul (mai mare) şi cantităţile ieşite în urma prelucrării, mai mici decât cele intrate (locul I livrează locului II 10.000 t şi în urma prelucrării rezultă 8.000 t). Pentru calcularea corectă se utilizează coeficienţii de corecţie (kc) care exprimă raportul dintre cantitatea intrată (Qi) şi cantitatea ieşită (Qe) din procesul de prelucrare a fiecărui loc. Dacă coeficientul de corecţie este supraunitar apar pierderi în prelucrare, iar dacă este subunitar rezultă sporuri de cantităţi.
Relaţia de calcul al costului unitar al fiecărui loc de cost rezultă:
c_{uln} = cu ln-1 x kc +
Q
Cd + C i p
; kc =
Qe
Qi
;
în care:

cul_n – costul unitar al locului n;
cul_{n-1} – costul unitar al locului precedent;
kc – coeficientul de corecţie;
Q
d Cip =
C +
costul de prelucrare a fiecărui loc.
În cazul dat:
6.904 lei/t
5000
31800000 2070000 650000
Q
C C C
cu
f
d ip gad
=
+ +
=
$\sum$ +
= $\sum$ + $\sum$
f
gad
f
ip
f
s
f
m
Q
C
Q
C
Q
C
Q
C
cu = + + +
= + + + =
5.000.
650.000.
5.000.
2.070.000.
5.000.
8.800.000.
5.000.
23.000.000.
cu

cul_1 = 0 + =

10.000
8.800.000
880 lei/t
C_{ul2} = 880 x
8.000
9.200.000
8.000
10.000 + = 2250
C_{ul3} = 2250 x 1592
6.000
8.000+ = 4592
C_{ul4} = 4592 x 1
5.000
6.000+ 1264 = 6774
C_{uPF} = C_{14} X 6774 + 150 gad = 6904 lei/t
Calculaţia pe locuri este asemănătoare cu calculaţia pe faze cu semifabricate.

Exemplul 2

Model monografic de contabilitate de gestiune şi calculaţie a costurilor prin metoda globală

SC ALFA SRL cu activitate industrială dispune de două secţii de bază(S I şi SII), două secţii auxiliarecentrala electrică(CE) şi centrala de apă (CA)-şi un sector administrativ şi de conducere.În cadrul secţiilor de bază se fabrică un singur produs (producţie omogenă) care nu necesită cheltuieli de desfacere, iar unitatea lucrează cu întreaga sa capacitate.

Principalele fluxuri de operaţiuni din cursul perioadei sunt:

1).Colectarea cheltuielilor cu consumul de materii prime şi materiale consumabile în sumă de 20.000 lei, repartizate astfel:

Materii prime..7.000 lei
-la secţia I...4.000 lei
-la secţia II..3.000 lei
Materiale consumabile...13.000 lei
-la secţii auxiliare..5.000 lei
-la centrala electrică............................3.000 lei
-la centrala de apă..............................2.000 lei
-la secţiile principale de producţie....................................6.000 lei
-la secţia I..4.000 lei
-la secţia II...2.000 lei
-la sectorul administrativ şi de conducere..........................2.000 lei
al unităţii

---1-----------------------------------

% = 901 „Decontări interne
privind cheltuielile” 20.000
921 „Cheltuielile activităţii de bază” 7.000
921/S I 4.000
921/S II 3.000
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” 5.000
922/CE 3.000
922/CA 2.000
923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 6.000
923/S I 4.000
923/S II 2.000
924 „Cheltuielile generale de administraţie” 2.000

----

2).Colectarea cheltuielilor cu salariile, contribuţiile la asigurările şi protecţia socială, astfel:

2.1).Colectarea cheltuielilor cu salariile în sumă de 39.000 lei, repartizate astfel:

-salariile muncitorilor de bază
din secţiile principale de producţie...20.000 lei
-la secţia I...11.000 lei
-la secţia II...9.000 lei
-salariile personalului din
secţiile auxiliare...4.000 lei
104
-la centrala electrică..2.000 lei
-la centrala de apă...2.000 lei
-salariile muncitorilor auxiliari
şi ale personalului tehnic, administrativ
şi de conducere din secţiile principale
de producţie...10.000 lei
-la secţia I..6.000 lei
-la secţia II..4.000 lei
-salariile personalului din
sectorul administrativ
şi de conducere a unităţii...5.000 lei
---1----------------------------------
% = 901 „Decontări interne
privind cheltuielile” 39.000
921 „Cheltuielile activităţii de bază” 20.000
921/S I 11.000
921/S II 9.000
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” 4.000
922/CE 2.000
922/CA 2.000
923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 10.000
923/S I 6.000
923/S II 4.000
924 „Cheltuielile generale de administraţie” 5.000

2.2).Colectarea cheltuielilor cu asigurările şi protecţia socială care reprezintă 30% din salarii:
--1--------------------------------------
% = 901 „Decontări interne
privind cheltuielile” 11.700
921 „Cheltuielile activităţii de bază” 6.000
921/S I 3.300
921/S II 2.700
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” 1.200
922/CE 600
922/CA 600
923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 3.000
923/S I 1.800
923/S II 1.200
924 „Cheltuielile generale de administraţie” 1.500
----
3).Colectarea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de 17.000 lei, repartizate astfel:
-la secţii auxiliare..4.000 lei
-la centrala electrică...........................2.000 lei
-la centrala de apă..............................2.000 lei
-la secţiile principale de producţie...10.000 lei
-la secţia I...6.000 lei
-la secţia II..4.000 lei
-la sectorul administrativ şi de conducere
al unităţii..3.000 lei

---1--------------------------------------
% = 901 „Decontări interne
privind cheltuielile” 17.000
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” 4.000
922/CE 2.000
922/CA 2.000
923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 10.000
923/S I 6.000
105
923/S II 4.000
924 „Cheltuielile generale de administraţie” 3.000
----
4).Obţinerea din procesul de producţie a 2.500 kg produs finit la costul standard de 5 lei/kg.
-------------------------------------1------------------------------------
931 „Costul producţiei obţinute” = 902 „Decontări interne
privind producţia obţinută” 12.500 12.500
5).Decontarea consumurilor reciproce dintre secţiile auxiliare, astfel:
5.1).energia electrică furnizată de centrala electrică pentru centrala de apă, în valoare de 5.200 lei;
5.2).apa furnizată de centrala de apă pentru centrala electrică, în valoare de 5.200 lei.
-----------------------------1-----------------------------
922/CA = 922/CE 5.200 5.200
----------------------------2------------------------------
922/CE = 922/CA 5.200 5.200
----
6).Decontarea contravalorii producţiei secţiilor auxiliare livrată către celelalte sectoare de activitate din unitate astfel:
6.1)contravaloarea producţiei centralei electrice în sumă de 7.600 lei, din care:
-la secţiile principale de producţie..6.000 lei
-la secţia I..5.000 lei
-la secţia II..1.000 lei
-la sectorul administrativ şi de conducere
al unităţii...1.600 lei
--1--
% = 922 „Cheltuielile activităţilor
auxiliare”
922/CE 7.600
923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 6.000
923/S I 5.000
923/S II 1.000
924 „Cheltuielile generale de administraţie” 1.600

6.2).contravaloarea producţiei centralei de apă în sumă de 6.600 lei, din care:
-la secţiile principale de producţie..5.000 lei
-la secţia I..4.000 lei
-la secţia II...1.000 lei
-la sectorul administrativ şi de conducere
al unităţii...1.600 lei
--1--
% = 922 „Cheltuielile activităţilor
auxiliare”
922/CA 6.600
923 „Cheltuieli indirecte de producţie” 5.000
923/S I 4.000
923/S II 1.000
924 „Cheltuielile generale de administraţie” 1.600
----

7).Repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie în sumă de 40.000 lei.
--1---------------------------------------
921 „Cheltuielile activităţii de bază” = 923 „ Cheltuieli indirecte de
producţie” 40.000
921/S I 923/S I 26.800
106
921/S II 923/S II 13.200

D 923/SI C D 923/SII C
(1) 4.000
(2.1) 6.000
(2.2) 1.800
(3) 6.000
(6.1) 5.000
(6.2) 4.000
(7) 26.800 (1) 2.000
(2.1) 4.000
(2.2) 1.200
(3) 4.000
(6.1) 1.000
(6.2) 1.000
(7) 13.200
26.800 26.800 13.200 13.200
8).Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie folosind drept bază de repartizare costul de producţie.
8.1).Se calculează coeficientul de repartizare (K_{CGA}), astfel:
K_{CGA}=
Cost de productie
Valoare CGA
=
73.000
14.700
= 0,2013698
D 921/SI C D 921/SII C
(1) 4.000
(2.1) 11.000
(2.2) 3.300
Total cheltuieli
directe: 18.300
(7) 26.800
Cost de
producţie:45.100
(8) 9.082
Cost complet:
(9) 14.182
(10.2)40.000
(1) 3.000
(2.1) 9.000
(2.2) 2.700
Total cheltuieli
directe: 14.700
(7) 13.200
Cost de producţie:
27.900
(8) 5.618
Cost complet:

(9) 3.518
(10.2)30.000
54.182 54.182 33.518 33.518
D 924 C
(1) 2.000
(2.1) 5.000
(2.2) 1.500
(3) 3.000
(6.1) 1.600
(6.2) 1.600
(8) 14.700
14.700 14.700
8.2).Se calculează cotele de cheltuieli generale de administraţie (C_{CGA}) cuvenite pentru fiecare secţie în parte, astfel:
C_{CGA}: S I :45.100 × 0,2013698 = 9.082 lei
S II:27.900 × 0,2013698 = 5.618 lei
Total = 14.700 lei
8.3). Includerea în costul produselor a cotelor de cheltuieli generale de administraţie:
--1------------------------------------
921 „Cheltuielile activităţii de bază" = 924 „Cheltuielile generale de administraţie" 14.700
921/S I 9.082
921/S II 5.618
----

9).Înregistrarea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie a cărei valoare, conform inventarului, este de 17.700 lei, din care:
-la secţia I..14.182 lei
-la secţia II..3.518 lei
---1--
933 „Costul producţiei în curs de execuţie"= 921 „Cheltuielile activităţii de 17.700 bază"
921/S I 14.182
921/S II 3.518
----
10).Calculul şi înregistrarea costului efectiv al producţiei finite:
10.1).Calculul costului efectiv al producţiei finite (Tabel 6.4.):
Tabel 6.4.
Simbolul contului analitic de calculaţie
Totalul cheltuielilor (costul complet)
Costul efectiv al producţiei în curs de execuţie
Costul efectiv(complet)al Producţiei finite (col.1-col.2)
Cantitatea

(kg)
Costul
efectiv unitar
(col.3/col.4)
0 1 2 3 4 5
921/ S I 54.182 14.182 40.000 - -
921/ S II 33.518 3.518 30.000 - -
Total 87.700 17.700 70.000 2.500 70
10.2).Înregistrarea costului efectiv al producţiei finite:
--1-------------------------------------
902 „Decontări interne privind producţia = 921 „Cheltuielile activităţii de
obţinută" bază" 70.000
921/ S I 40.000
921/ S II 30.000
----
11). Calculul şi înregistrarea diferenţelor dintre costul standard şi costul efectiv al producţiei finite obţinute
(acestea reprezintă soldul contului 902 „*Decontări interne privind producţia obţinută*"):
-------------------------------------1-------------------------------------
903 „Decontări interne privind = 902 „Decontări interne privind
diferenţele de preţ" producţia obţinută" 57.500 57.500

D 902 C
12).Decontarea costului efectiv al producţiei finite obţinute:
---1--------------------------------------
901 „Decontări interne privind cheltuielile"= 931 „Costul producţiei
obţinute" 70.000 70.000
----
13).Închiderea contului 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ":
-------------------------------------1---------------------------------------
931 „Costul producţiei obţinute"= 903 „Decontări interne privind
diferenţele de preţ" 57.500 57.500
(10) 70.000 (4) 12.500
57.500
108
----
14).Decontarea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie:
-------------------------------------1---
901 „Decontări interne privind cheltuielile"= 933 „Costul producţiei în curs
de execuţie" 17.700 17.700

Având în vedere că modul de organizare a contabilităţii de de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale acesteia, modelul monografic prezentat reprezintă doar una din variantele posibile care conduce la calculul costului efectiv al producţiei finite.
Registrul Cartea-Mare (forma sistematică)
D 901 C D 902 C
(12) 70.000
(14) 17.700
(1) 20.000
(2.1)39.000
(2.2)11.700
(3) 17.000
(10.2) 70.000 (4) 12.500
(11) 57.500
87.700 87.700 70.000 70.000
D 921/SI C D 921/SII C
(1) 4.000

(2.1) 11.000
(2.2) 3.300
Total cheltuieli
directe: 18.300
(7) 26.800
Cost de
producţie:45.100
(8) 9.082
Cost complet:
(9) 14.182
(10.2)40.000
(1) 3.000
(2.1) 9.000
(2.2) 2.700
Total cheltuieli
directe: 14.700
(7) 13.200
Cost de producţie:
27.900
(8) 5.618
Cost complet:
(9) 3.518
(10.2)30.000
54.182 54.182 33.518 33.518
D 922/CE C D 922/CA C
(1) 3.000
(2.1) 2.000
(2.2) 600
(3) 2.000
(5.2) 5.200
(5.1) 5.200
(6.1) 7.600
(1) 2.000
(2.1) 2.000
(2.2) 600
(3) 2.000
(5.2) 5.200
(5.1) 5.200
(6.2) 6.600
12.800 12.800 11.800 11.800
D 923/SI C D 923/SII C
(1) 4.000
(2.1) 6.000
(2.2) 1.800
(3) 6.000
(6.1) 5.000
(6.2) 4.000
(7) 26.800 (1) 2.000
(2.1) 4.000
(2.2) 1.200
(3) 4.000
(6.1) 1.000
(6.2) 1.000
(7) 13.200

26.800 26.800 13.200 13.200

D 924 C
(1) 2.000
(2.1) 5.000
(2.2) 1.500
(3) 3.000
(6.1) 1.600
(6.2) 1.600
(8) 14.700
14.700 14.700
D 931 C D 933 C
(4) 12.500
(13) 57.500
(12) 70.000 (9) 17.700 (14) 17.700
70.000 70.000 17.700 17.700

6.2.1.2 METODA PE FAZE

Metoda pe faze este folosită, de regulă, în unităţile patrimoniale care au ca obiect producţia de masă, unde pentru obţinerea produsului finit se parcurg în procesul de fabricaţie mai multe faze, cum ar fi industria uşoară, alimentară, chimică, extracţia minereurilor, metalurgie etc.

Obiectul calculaţiei îl constituie produsele şi fazele parcurse în procesul de fabricaţie, cheltuielile de producţie fiind înregistrate în conturi deschise lunar pe fiecare fază, astfel ca la finele perioadei de gestiune, prin cumularea tuturor cheltuielilor, în ultima fază de producţie să se obţină costul unitar efectiv al produsului finit.

Faza de fabricaţie este definită ca fiind acea diviziune a procesului tehnologic, delimitată şi din punct de vedere organizatoric, în care se execută o anumită operaţie din lanţul operaţiilor succesive de prelucrare a materiei prime, în vederea obţinerii unuia sau mai multor produse finite de masă sau de serie mare[54].

Faza de calculaţie a costurilor de producţie este considerată ca fiind expresia tehnico-economică a fazei de fabricaţie, caracterizată printr-un anumit specific al formării sau calculaţiei, analizei şi controlului costurilor.

Aplicarea metodei pe faze implică, însă, luarea în considerare a particularităţilor procesului tehnologic, a caracteristicilor tipului de producţie şi a modului de organizare a producţiei în unitatea patrimonială. Datorită acestora modelul general al calculaţiei costurilor pe faze se poate elabora în două variante, şi anume:

a) varianta cu semifabricate;
b) varianta fără semifabricate

a) Metoda pe faze, varianta cu semifabricate se utilizează în unităţile patrimoniale care fabrică un număr relativ restrâns de produse finite, în cadrul unor procese tehnologice îndelungate, iar după fiecare fază se obţin semifabricate depozitabile, destinate fie consumului intern, fie vânzării. În acest caz, este necesară cunoaşterea semifabricatelor din toate stadiile de fabricaţie. Costul semifabricatului din fiecare fază se determină pe articole de calculaţie (feluri de cheltuieli) luând în considerare atât costul semifabricatului primit din faza anterioară, cât şi cheltuielile de producţie aferente fazei respective. Astfel costul calculat pentru producţia ultimei faze constituie şi costul unitar al produsului finit.

b) Metoda pe faze, varianta fără semifabricate se aplică atunci când este necesar să se determine costul semifabricatelor după fiecare fază.

6.2.1.3 METODA PE COMENZI

Metoda pe comenzi se aplică, de regulă, în producţia individuală sau de serie mică, caracterizată prin exemplare unice, care nu se repetă sau se repetă în număr mic. Astfel de situaţii apar în industria construcţiilor

[54] Baciu, A., Duliţa, T. – Sistemul informaţional integral al costurilor, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1981, p.84

navale şi de maşini, industria mobilei, confecţiilor, reparaţiilor, electronică etc. Ca urmare, obiectul evidenţei şi calculaţiei costurilor efective îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate (lot) de produse sau semifabricate, care reprezintă elemente asamblabile (piese, repere, agregate şi subansamble) ale produselor.

Metoda constă în colectarea cheltuielilor directe pe comenzi şi repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare comandă în parte, prin procedee convenţionale. Costul unitar se calculează după terminarea comenzii, prin împărţirea acestor cheltuieli la numărul de unităţi produse de fiecare comandă.

Comparativ cu fazele de fabricaţie care alcătuiesc conţinutul unor zone de cheltuieli, comenzile reprezintă forme de organizare scriptică a diferitelor categorii de purtători de costuri.

De menţionat că, în cazul acestei metode purtătorul de costuri utilizat în antecalcul este “produsul finit”, iar cel folosit pentru urmărirea şi înregistrarea cheltuielilor de producţie este “comanda”.

Datorită variaţiei pe care o are producţia în curs de execuţie de la o perioadă de gestiune la alta în cazul

unităţilor patrimoniale cu producţie individuală şi cele de serie, determinarea şi evaluarea acesteia se face doar în etapa de postcalcul.

6.2.2. METODE DERIVATE EVOLUATE DE CALCULAŢIE A COSTULUI COMPLET

6.2.2.1. METODA TARIF-ORĂ-MAŞINĂ (T.H.M.)

Metoda de calculaţie tarif-oră-maşină a fost elaborată în anul 1962 de către economistul american Spencer A. Tucker[55]. Problema esenţială de rezolvat ce o ridică aplicarea acestei metode o constituie stabilirea corectă a costului orei de funcţionare, respectiv a T.H.M.-ului. De aceea, o atenţie deosebită trebuie acordată repartizării raţionale a cheltuielilor indirecte pe fiecare maşină sau grup de maşini. Aplicarea metodei T.H.M. necesită stabilirea a doi indicatori sintetici legaţi de gestiune, şi anume[56]: tariful (sau costul) oră-maşină (T.H.M.); Costul pe unitatea de produs;

a. Calculul tarifului oră-maşină. Prin tarif-oră-maşină se înţelege suma cheltuielilor de prelucrare necesare pentru funcţionarea unei maşini, grup de maşini, linie tehnologică etc., timp de o oră, făcând abstracţie de cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile directe.

Tariful sau costul-oră-maşină cuprinde, deci, manopera, cheltuielile comune de fabricaţie, precum şi cheltuielile generale de administraţie şi desfacere, denumite generic “costuri de transformare”.

b. Calculul costului pe unitatea de produs. În cazul metodei T.H.M componentele structurale ale costului unitar sunt: costurile (cheltuielile) de transformare; cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile directe.

6.2.2.2. METODA PERT-COST

Metoda PERT (Program evaluation and review technique sau Program evaluation research task), care în traducere înseamnă “Programul evaluării cercetării sarcinii” cât şi “Tehnica evaluării şi controlului programelor”, a fost elaborată în 1957 de către Biroul special al Marinei SUA în colaborare cu Booz, Alen şi Hamilton şi care are la bază teoria matematică a grafurilor. Prima aplicare datează din 1958 şi priveşte executarea proiectului rachetei “Polaris”.

Dacă la început aceste metode aveau ca scop optimizarea termenelor de execuţie a programelor complexe, ulterior ele şi-au extins raza de activitate şi asupra cheltuielilor şi capacităţilor de producţie; astfel a apărut şi varianta PERT-cost[57]. În linii generale, metoda PERT-cost prevede efectuarea a trei categorii distincte de operaţii:

- Descompunerea procesului de fabricaţie a fiecărui produs în subprocese, stadii sau faze, iar a acestora în operaţii;
- Identificarea tuturor restricţiilor de succesiune impuse de tehnologia de fabricaţie şi stabilirea ordinii în care trebuie să fie executate stadiile, fazele, operaţiile etc;
- Evaluarea duratei şi a costurilor aferente fiecărei etape a procesului tehnologic.

Atât antecalculul, cât şi postcalculul costurilor se organizează în cazul acestei metode pe pachete de activităţi sau prestadii, adică pe ansambluri de operaţii care se execută într-o anumită succesiune şi având un anumit rezultat (piesă, reper, semifabricat). Scopul principal urmărit de această metodă nu-l constituie pur şi simplu

55 Tucker, A. S. – Cost estimating and pricing with Machins-Hour-Rates, Printice Hall, New-York, 1962

56 Cârstea, Gh., Călin, O. – Calculaţia costurilor, E.D.P., Bucureşti, 1980, pp. 185- 186;

57 Cârstea, Gh., Călin, O. – Calculaţia costurilor, E.D.P., Bucureşti, 1980, p. 221

determinarea costului, ci stabilirea costului minim sau optim al lucrării sau produsului în condiţiile unei durate fixe de execuţie.

Activităţile astfel stabilite se simbolizează pe baza unei clasificări zecimale şi se înscriu în grafuri întocmite sub formă de reţea (“graful –reţea), în ordinea detalierii activităţilor.

Graful este alcătuit din evenimente, simbolizate cu cerculeţe numerotate şi din activităţi, simbolizate prin săgeţi (arce) care leagă între ele două evenimente neintermediate. Săgeţile simbolizează duratele aferente activităţilor componente, precum şi condiţiile precedente. Costul total al produsului este suma costurilor tuturor operaţiilor.

Atunci când se urmăreşte reducerea duratei de execuţie a produsului metoda PERT permite să se aleagă acea operaţie critică care, pentru o aceeaşi diminuare a timpului propune cea mai mică creştere a costului.

6.2.2.3. METODA GEORGES PERRIN (G.P.)

Denumirea metodei corespunde iniţialelor numelui autorului, şi anume, inginerul francez Georges Perrin care a elaborat-o în anul 1953. În urma unor studii îndelungate de peste 25 de ani şi a unor experimentări practice de 10 ani, Georges Perrin reuşeşte să găsească o unitate unică de comensurare a producţiei, pe care o denumeşte G.P. Acesta este un indice de echivalare stabilit cu anticipaţie după o metodologie deosebită şi care exprimă costurile de producţie necesare fabricării unei unităţi din produsul cel mai reprezentativ al întreprinderii,

considerat produs de bază.
Calcularea G.P.-urilor se face după metode matematice de aducere la acelaşi numitor a întregii producţii oricât de diferită ar fi aceasta. Admiţând că fabricarea produselor implică eforturi de aceeaşi natură în cursul procesului de producţie (umane, materiale etc.), indiferent de varietatea produselor şi locul unde se desfăşoară (maşină, grup de maşini, secţie etc.), rezultă că există condiţii pentru o echivalare a întregii producţii. Deoarece G.P.-ul exprimă o unitate generală de măsurare a producţiei şi anume „efortul de producţie", rezultă necesitatea măsurării acestuia.
Aplicarea metodei G.P. necesită elaborarea unor lucrări speciale, într-o anumită succesiune, ţinând seama de caracteristicele procesului tehnologic, documentaţia tehnică, de volumul cheltuielilor de producţie şi alte date necesare fundamentării calculaţiei.

6.2.3. METODE DE EVIDENŢĂ COMPLEXĂ ŞI CONTROL OPERATIV (COSTURI COMPLETE)

6.2.3.1. METODA COSTURILOR NORMALE (RAŢIONALE)

Metoda de calculare a costului normal constituie prima formă de trecere de la metodele tradiţionale la o treaptă superioară a calculaţiei. Esenţa metodei calculului normal constă în folosirea unor *cote medii de cheltuieli comune efective din anul precedent pentru repartizarea cheltuielilor comune ale perioadei curente pe produse, lucrări sau servicii prestate.* Aceste cote medii fiind stabilite pe o perioadă mai lungă de timp, în care unitatea patrimonială a avut o activitate normală, se consideră că elementele respective sunt normale, de unde derivă şi denumirea metodei[58]. Dacă, totalul cheltuielilor comune efective este mai mare sau mai mic decât cheltuielile comune normale repartizate asupra produselor, atunci *diferenţele care apar vor afecta rezultatele finale ale unităţii patrimoniale şi nu costul produselor fabricate.*
O altă caracteristică a acestei metode constă în aceea că pentru calculul costului, *cheltuielile directe (materii şi materiale, manopera etc.) sunt luate în considerare la nivelul lor efectiv (normate · abaterile), pe când cele comune la nivelul lor normal (sau admisibil).*
Pentru determinarea cheltuielilor comune efective, metoda utilizează mărimi medii de cheltuieli comune, calculate în două variante, şi anume:
a. ca mărimi medii statice;
b. ca mărimi medii actualizate.
a. Mărimile medii statice se determină prin însumarea cheltuielilor comune efective (Chcom) aferente mai multor perioade de gestiune expirate şi raportarea lor la numărul unităţilor de referinţă din aceleaşi perioade.

[58] Olariu, C., – Costul şi calculaţia costurilor, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, p. 203

b. Mărimile medii actualizate, spre deosebire de primele, sunt cote medii de cheltuieli comune determinate pe baza cheltuielilor comune totale ale perioadei expirate, după eliminarea abaterilor de la situaţia normală şi corectarea lor cu influenţa factorilor ce vor acţiona în perioada viitoare cum ar fi:
- modificarea consumurilor specifice;
- modificarea tarifelor de salarizare;
- perfecţionarea tehnologiei de fabricaţie etc.

Metoda calculului normal se prezintă sub două variante, şi anume:
1. calcularea rigidă a costului normal;
2. calcularea flexibilă a costului normal;

În concluzie, metoda calculului normal elimină tradiţionalismul postcalculului, îndeosebi în privinţa cheltuielilor comune, bazându-se pe cote de cheltuieli comune medii la repartizarea cheltuielilor comune pe produse, lucrări executate şi servicii prestate.

6.2.3.2. METODA STANDARD-COST

Această metodă îşi are originile în sistemul costurilor estimative (Estimated cost-system) aplicate în S.U.A. în anul 1901. Bazele moderne ale metodei sunt puse, însă, de către G. Charter Harrison (S.U.A) în 1918.
Prin această metodă se stabilesc cu anticipaţie cheltuielile directe de producţie (materii prime şi materiale directe, remuneraţii directe, contribuţia privind asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli directe) pe baza documentaţiei tehnice şi a condiţiilor impuse de procesul de fabricaţie, denumite „standarde", iar pentru cheltuielile indirecte (cheltuielile comune ale secţiei, cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere) se stabilesc „bugete de cheltuieli", servind ca etaloane de măsură sau comparaţie cu cheltuielile de producţie efective.
Caracteristica principală a metodei standard-cost constă în aceea că standardele de cheltuieli reprezintă nu numai costurile antecalculate, ci şi costurile de producţie considerate reale sau normale. Costurile standard reprezintă, deci, singura calculaţie a cheltuielilor pe produs. Este folosită la stabilirea preţurilor de vânzare.

Rezultă că diferenţele în plus sau în minus stabilite la fabricarea produselor faţă de costurile standard sunt considerate abateri de la condiţiile normale de fabricaţie.
Standardele care stau la baza calculaţiei costurilor se grupează în mai multe categorii, astfel:
Standardele cantitative (fizice, naturale) se exprimă în unităţi fizice (aşa cum ne sugerează denumirea lor), grupându-se la rândul lor în :
• standarde pentru materiale, care fixează pentru toate categoriile de resurse materiale (materii prime şi materiale consumabile) cantitatea necesară pentru fabricarea fiecărui produs sau părţi componente, în condiţii naturale, tehnice, organizatorice şi de clasificare, exprimându-se în unităţi de masă, de lungime, de volum etc;
• standarde pentru manoperă, care exprimă consumul total de muncă vie, de calificare şi intensitate cerute de procesele tehnologice existente, consum necesar pentru obţinerea fiecărui produs sau reper, exprimându-se în om-ore, om-zile etc.
Reuşita aplicării metodei standard-cost depinde, în mare măsură, de exactitatea cu care sunt elaborate standardele.
Formarea costului standard constituie sinteza activităţii de elaborare a cheltuielilor standard. Ea utilizează drept articole de calculaţie: materiile şi materialele directe, manopera şi cheltuielile de regie. În funcţie de aceste articole de calculaţie distingem:
a. costuri standard de materii şi materiale;
b. costuri standard de manoperă;
c. costuri standard ale cheltuielilor de regie.
a. Costuri standard de materii şi materiale directe (Km) se determină prin ponderea standardelor cantitative de materii prime şi materiale directe (cs) cu preţurile standard de achiziţie corespunzătoare (ps).
b. Costurile standard pentru manoperă (Kr) se determină ca un produs între normele de timp pentru operaţiile cuprinse în documentaţia tehnică, respectiv orele standard de funcţionare aferente tuturor operaţiilor şi fazelor (os), şi tarifele unitare standard de salarizare aferente fiecărei operaţii şi faze (ts).
c. Costurile standard ale cheltuielilor de regie se stabilesc după o metodologie mai complexă care ţine seama de împărţirea acestora în cheltuieli de regie fixe (Ksf) şi cheltuieli de regie variabile (Ksv).
În prealabil se alcătuiesc bugetele de cheltuieli. Acestea cuprind în mod analitic structura cheltuielilor de regie (indirecte) pe fiecare loc de cheltuieli şi pe unitatea patrimonială în ansamblul său. Pentru întocmirea bugetului se determină orele standard de funcţionare aferente acestuia (Osb) şi volumul cheltuielilor indirecte.
Calcularea costurilor standard pe produse se realizează prin însumarea standardelor de materii prime şi materiale cât şi de manoperă aferente produsului, la care se adaugă standardele de cheltuieli de regie repartizate din bugetele de cheltuieli, conform relaţiei:

$$Cs = Km + Kr + Ksv + Ksf$$
Urmărirea costurilor de producţie prin contabilitate în cazul metodei standard-cost se poate organiza potrivit uneia din următoarele variante[59]:
a. metoda standard-cost parţial (Standard costing-partial plan);
b. metoda standard-cost unic (Standard costing single-plan);
c. metoda standard-cost dublu (Standard costing dual-plan);
d. metoda costurilor directe standard (Standard direct-costing)
6.2.3.3. METODA COSTURILOR NORMATE
Apărută ca rezultat al preocupărilor pentru urmărirea operativă a laturii valorice a procesului de producţie şi de sprijinire a managerilor în fundamentarea deciziilor de minimizare a costurilor şi creşterea rentabilităţii, metoda costurilor normate s-a aplicat în Rusia. Bazele teoretice şi tehnica lucrărilor au fost fundamentate în perioada 1925-1930, iar în ţara noastră a fost promovată prin literatura de specialitate şi reglementări normative începând cu anul 1955. În esenţă, metoda normativă constă în calcularea cu anticipaţie a costurilor de producţie pe baza normelor în vigoare pentru fiecare fel de cheltuială, precum şi organizarea unui sistem corespunzător de urmărire zilnică sau la perioade scurte a abaterilor de la norme. Aceste antecalculaţii pe produse sunt denumite costuri normate. Pentru stabilirea costului efectiv al produsului, se calculează *costul normat care se influenţează cu abaterile de la cheltuielile normative şi cu modificările de la norme.*
La fel ca metodele de tip plan-efectiv, metoda normativă se bazează pe două rânduri de calculaţii privind producţia care se fabrică, şi anume:
• Un rând care precede procesul de producţie, cunoscut sub numele de calculaţie normativă;
• Al doilea rând, posterior procesului de fabricaţie a produselor, lucrărilor şi serviciilor la care se referă.
Aplicarea metodei normative presupune parcurgerea unor etape, şi anume:
1. Elaborarea calculaţiilor normative;

2. Organizarea evidenţei abaterilor de la cheltuielile normative;
3.Organizarea evidenţei modificărilor de norme;
4.Contabilitatea costurilor şi calculul costului efectiv al producţiei.

6.2.3.4. METODE JIT (JUST-IN-TIME)

Apariţia noilor metode de gestiune – mai ales a celor din domeniul producţiei – ca şi noile tipuri de organizaţii şi conduceri obligă la reconsiderarea permanentă a sistemelor de informaţie existente.
În special contabilitatea de gestiune se confruntă astăzi cu noi probleme cauzate de sistemele de gestiune a producţiei de inspiraţie japoneză. De asemenea, necesitatea unei evaluări tot mai exacte şi la toate nivelele de responsabilitate a performanţei întreprinderii în realizarea dublei sale funcţii (economică şi socială) obligă controlorii de gestiune la urmărirea costurilor numite "ascunse", deoarece nu sunt evidenţiate în sistemele de contabilitate clasică. În opoziţie cu sistemele tradiţionaliste inspirate din taylorism sau fordism, tinzând spre o producţie de masă, cu un personal specializat, care cel mai adesea îndeplineşte sarcini mărunte şi repetitive, apar azi noi sisteme provenite din principii japoneze de gestiune, fondate în principal pe noţiunile de adaptabilitate şi flexibilitate.
Este mai ales cazul JIT (Just-in –time) conform căreia producţia "trasă" (din val), deci de comenzile clienţilor, nu mai este "împinsă" din amonte, conform unei programări bazate în parte pe previziunile vânzătorilor, ajustate de stocul produselor finite, cu riscul (inerent pentru această metodă tradiţională) unei creşteri excesive a stocurilor, cu consecinţe financiare serioase, mai ales dacă produsele finite şi componentele nu sunt standardizate. Sistemul JIT, foarte bine potrivit în industria prelucrătoare de tip repetitiv, angajează fabricaţia nu după un program ci pornind de la comenzile primite de la clienţi, ceea ce permite: ameliorarea eficacităţii comerciale; reducerea stocurilor (obiectiv: stoc zero), ca şi a pierderilor de muncă, materiale şi materii prime şi, deci, diminuarea costurilor de producţie şi de stocare, adică o creştere a marjelor; diminuarea nevoii de fonduri de rulment, deci creşterea rentabilităţii capitalurilor.

59 Olariu, C. – Op. Cit., pp.237-257; Cârstea, Gh., Călin, O. – Op. Cit., pp. 164-169

6.2.3.5 METODA ≪COSTURILOR ŢINTĂ≫ (TARGET COST)

Costurile-ţintă[60] sunt o metodă larg utilizată de companiile japoneze. Acestea sunt determinate de factori externi de piaţă. Un preţ-ţintă de piaţă este determinat de şefii compartimentului de marketing înainte de proiectarea şi introducerea în fabricaţie a unui nou produs. Preţul-ţintă este fixat la un nivel care să permită firmei să obţină un segment de piaţă dorit şi un volum de vânzări propus. Apoi se deduce o marjă de profit dorită, pentru a se determina costurile-ţintă maxime permise pentru produse. Costurile produselor se calculează pe baza unor specificaţii de proiectare şi se compară cu costurile-ţintă. Dacă costurile prognozate ale produselor sunt peste costurile-ţintă, proiectanţii se vor concentra asupra modificării designului produselor pentru ieftinirea costului de fabricaţie. Inginerii din producţie se axează de asemenea pe metode de îmbunătăţire a eficienţei producţiei, astfel încât costul-ţintă să poată fi atins într-o perioadă de aproximativ 12-24 luni. Aşadar, o echipă de designeri, ingineri, specialişti în marketing şi producţie, alături de contabilul managerial, depun eforturi pentru a obţine un produs care să satisfacă cerinţele costului-ţintă. Rolul contabilului managerial este de a realiza estimări de cost pentru diferite prototipuri de produs, ca şi de a evalua şi monitoriza costurile după începerea procesului de producţie.Acolo unde se adoptă metoda costurilor-ţintă, preţurile de pe piaţă vor determina costurile produselor, iar costurile prin însumarea cheltuielilor nu se utilizează. Deşi costul calculat al unui nou produs poate depăşi costul-ţintă, costul-ţintă va fi cel care va sta la baza deciziilor de producţie. Managementul producţiei are ca obiectiv să respecte costurile-ţintă. Aşadar, costurile –ţintă implică lucrul în sens invers, de la un preţ-ţintă competitiv spre un cost-ţintă la un nivel specificat al cererii, care devine apoi un obiectiv de îndeplinit.

6.2.3.6 METODA ABC (ACTIVITY BASED COSTING)

Termenul de "cost bazat pe activitate" a început să se bucure de o atenţie deosebită în literatura de specialitate în 1986 la Şcoala de Comerţ Harvard în lucrările lui John Deere. În 1988, primul articol care foloseşte acest termen a fost publicat în *The Journal of Cost Mnagement* şi în *Harvard Business Review.* Până în 1992, termenul de cost bazat pe activitate sau ABC, cum este deseori abreviat, câştigă recunoaşterea în întreaga lume. Companii din America, Europa, Asia şi Australia erau cunoscute pentru folosirea sistemului ABC. Schema unui sistem ABC cuprinde următorii paşi[61]:

- pasul 1: identificarea activităţilor principale ale unităţilor (manipularea materialelor, achiziţia, reparaţia, ambalarea, finisarea etc.);
- pasul 2: identificarea factorilor care determină costurile unei activităţi, denumiţi şi "conducători" sau "aducători" de costuri (cost-divers);
- pasul 3: colectarea costurilor fiecărei activităţi ("poli de cost" ce sunt în mod direct echivalentul centrelor de

cost tradiţionale);
• pasul 4: repartizarea cheltuielilor indirecte pe produse în funcţie de folosirea lor într-o activitate.
Contabilitatea pe bază de activităţi – modelul ABC – se sprijină pe două principii fundamentale, şi anume[62]:
• produsele "consumă" activităţi sau altfel spus, produsele cer activităţi. Costurile activităţilor se transferă produsului corespunzător generatorilor de costuri;
• activităţile (şi nu produsele) consumă resurse sau valori ce reprezintă factori productivi, costurile reprezentând, de fapt, expresia cuantificată, în termeni monetari, a acestor resurse sau factori productivi consumaţi de activităţi.
O activitate reprezintă un ansamblu de sarcini sau acţiuni ce pot fi atribuite unui grup de persoane sau unei persoane, unui grup de maşini sau unei maşini. Aceasta ar fi o definiţie generală a acestui concept. Din punctul de vedere al gestiunii, conceptul coincide parţial cu definiţia generală. Totuşi, modelul ABC utilizează un concept de activitate mai agregat.
R. Cooper clasifică activităţile în trei categorii şi anume:
• activităţi la nivel de produs – ce sunt desfăşurate de fiecare dată când unitatea de produs este realizată. Sunt consumate în proporţie directă cu numărul de unităţi produse; cheltuielile din această categorie include materiale

60 Hlaciuc, Elena – Metode moderne de calculaţie a costurilor, Editura Polirom, Iaşi, 1999, p.67
61 Budugan, D. – Contabilitate de gestiune, Editura Pro Juvente, Focşani, 1998, p.346
62 Keiser, A., M. – Compatibilité analytique et gestion, Editions

directe, salarii directe, energia şi cheltuielile consumate proporţional cu orele de prelucrare pe maşină, cum ar fi amortizarea şi întreţinerea maşinii. Activităţile la nivel de produs consumă resurse proporţional cu numărul de unităţi executate;
• activităţi la nivel de lot – cum ar fi repararea unei maşini. Acestea sunt realizate de fiecare dată când un lot de bunuri este produs. Costul activităţilor la nivel de lot variază proporţional cu numărul de loturi executate, dar este fix pentru toate unităţile din lot;
• activităţi de susţinere a produsului – ce sunt realizate pentru a susţine produsele din linia de fabricaţie, adică pentru a permite ca produsele individuale să fie realizate şi vândute. Resursele consumate de aceste activităţi sunt dependente de numărul (cantitatea) de unităţi sau loturi de produse realizate. Cheltuielile activităţii de susţinere a produsului vor tinde, deci, să crească pe măsură ce numărul de produse fabricate creşte.
Idea de bază a sistemului ABC este de a concentra atenţia pe factorii care cauzează (generează) costurile, cunoscuţi drept "conducători de cost" (Cost-Drivers).

6.3. METODELE DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE CALCULAŢIE A COSTURILOR PARŢIALE

Metodele de calculaţie absorbante, studiate anterior, permite calculul costului complet delimitând volumul cheltuielilor încorporabile în costuri directe şi costuri indirecte. Pe planul gestiunii întreprinderii, aceste metode servesc unei politici de preţ relativ simple: preţul de vânzare trebuie să acopere costurile directe şi o parte "normală" de costuri generale indirecte (repartizate raţional în costul produsului). Însă noţiunea de cost complet chiar dacă ocupă un loc central, atât în literatura de specialitate consacrată, cât şi în practică, devine insuficientă pentru a cerceta şi clarifica în mod util anumite alegeri adaptate nevoilor de gestiune pe termen scurt.
Metodele de calculaţie a costului complet pierd din pertinenţa lor din cauza: evoluţiei rapide a mediului şi tehnicilor de producţie, importanţei crescânde a costurilor indirecte în ansamblul costurilor şi a costului ridicat de colectare şi tratare a informaţiilor. Mai mult durata de tratare a datelor determină o producţie de informaţie care pierde din actualitatea şi interesul pretins de gestionar.
Luarea în considerare a criteriului variabilităţii costurilor permite efectuarea unor analize mai operative şi mai apte previziunilor. Analiza costurilor de structură şi a costurilor operaţionale trebuie completată cu studiul contribuţiei fiecărui produs la acoperirea costurilor de structură. În acest context este mai puţin pertinentă repartizarea costurilor de structură asupra diferitelor produse apelând la criterii de repartizare contestabile pentru a calcula un cost complet mai mult sau mai puţin convenţional. Este preferabilă, în acest sens, determinarea unei "marje " pentru a cunoaşte capacitatea contributivă a diferitelor produse la acoperirea costurilor de structură (fixe comune).
Refuzând repartizarea costurilor fixe şi indirecte, metodele de calculaţie a costurilor parţiale nu se opun însă metodelor de calculaţie absorbante. Ele răspund unor preocupări diferite dar contradictorii şi trebuie considerate ca un instrument complementar de analiză. Calculul economic ce face apel la noţiunea de cost parţial permite implementarea unei politici de preţuri diferenţiate, fiind vorba de integrarea compartimentului întreprinderii care "gândeşte" problemele în termeni de marketing.

Reluând clasificarea concomitentă a costurilor după cele două criterii de diferenţiere – dependenţa faţă de modificarea nivelului de activitate (a volumului fizic al producţiei) şi modul de identificare a consumului de resurse pe obiectul de calculaţie – ansamblul cheltuielilor încorporabile pot fi reprezentate conform schemei ce urmează în următoarele categorii de costuri:

Costuri variabile Costuri fixe
Costuri directe I III
Costuri indirecte II IV

În funcţie de categoriile de costuri luate în considerare în calculaţie, privilegiind una sau alta din cele două clasificări pot fi distinse următoarele metode de calculaţie a costului parţial:

- metoda direct costing (metoda costurilor variabile);
- metoda costurilor directe;
- metoda costurilor specifice (meotda direct costing evaluat).

6.3.1. METODA DIRECT COSTING (METODA COSTURILOR VARIABILE SAU CALCULATIA VENITULUI MARGINAL)

Elaborată şi pusă la punct în anii ’50 de N.A.C.A. (Naţional Association of Cost Accountants) această metodă[63] este fructul unei evoluţii lente şi a cărei practică, în câteva întreprinderi de pionierat, în S.U.A. este mult mai veche.

Metoda direct costing constă în imputarea asupra produselor numai a costurilor variabile fie cele directe sau indirecte. Denumirea metodei poate face obiectul unei confuzii regretabile: s-ar crede că direct costing ar putea fi “metoda costurilor directe”. În realitate, la originea “direct costing ”-ului este un cost format numai din volumul cheltuielilor care se modifică în mod direct cu producţia (cu nivelul de activitate). De aici, denumirea care corespunde mai bine expresiei anglo-saxone este cea de “metoda costurilor variabile” sau “metoda variabil costing”.

Metoda costurilor variabile nu reţine pentru calculaţia costului pe produs decât costurile variabile directe şi indirecte (zonele I şi II din schema anterioară).

Costuri variabile Costuri fixe
Costuri directe I III
Costuri indirecte II IV

Pentru acest calcul este deci indispensabilă identificarea costurilor pe sectoare, centre de activitate.
Acest demers priveşte în mod special centrelele operaţionale principale şi anumite centre auxiliare. Imputarea costurilor variabile indirecte se efectuează în general fără dificultate deoarece costurile variabile sunt, prin definiţie, în mod normal legate de activităţile de producţie şi vânzare.

Costurile variabile permit punerea în evidenţă a rezultatelor intermediare prin calculul costurilor parţiale şi a marjelor. *Marja* reprezintă, în general, diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul parţial; se pot obţine diferite marje prin referinţa la costul parţial care îi permite calculul.

6.3.2. METODA COSTURILOR DIRECTE

Metoda costurilor directe reţine pentru calculul costului pe produs (lucrare, serviciu) numai costurile directe, adică acele costuri variabile, cât şi fixe, afectabile fără ambiguitate obiectului de calculaţie (zonele I şi III din schema de bază):

COSTURI VARIABILE FIXE
COSTURI DIRECTE I III
INDIRECTE II IV

Costurile directe permit calcularea marjei pe costurile directe (m/cd) pentru fiecare produs, iar din suma marjelor pe costurile directe (M/C_d) se suportă în mod global costurile indirecte considerate costuri ale perioadei.
Accentul se pune astfel în mod esenţial pe analiza costurilor directe, pe seama cărora se fundamentează calculaţia costurilor şi imputarea globală a costurilor indirecte, eliminând convenţionalismul şi arbitrajul din repartizarea acestora.

6.3.3. METODA DIRECT COSTING EVOLUAT
(Metoda costurilor specifice)

Această metodă este o combinaţie între metoda costurilor variabile şi cea a costurilor directe. Determină un cost parţial reţinând pentru calculaţie nu numai costurile variabile (directe şi indirecte), ci şi costurile de structură specifice, adică acele costuri fixe proprii, directe unui produs (obiect de calculaţie) –zonele I, II, III din schema de clasificare:

COSTURI VARIABILE FIXE
COSTURI DIRECTE I III

INDIRECTE II IV

[63] Epuran, Mihail, ş.a. – Contabiliate şi control de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p.332

Această grupare a costurilor permite punerea în evidenţă a rezultatelor intermediare prin calculul costurilor parţiale şi al celor două categorii de marje:

- marja pe costurile variabile (marja brută) – $M/C_{V;}$
- marja pe costurile specifice (marja semibrută) – $M/C_{S;}$

ca diferenţă între marja pe costurile variabile şi costurile fixe directe (specifice).

Marja pe costurile specifice reprezintă diferenţa dintre valoarea totală a vânzărilor şi volumul costurilor totale variabile pe producţie şi distribuţie la care se adaugă costurile fixe specifice aferente producţiei vândute. Această marjă autorizează o mai bună apreciere a profitabilităţii reale a produselor, indicând în ce măsură produsele vândute contribuie la acoperirea costurilor fixe indirecte (comune) şi degajarea unui rezultat global, favorabil.

Metoda costurilor specifice exclude repartizarea arbitrară a costurilor fixe indirecte (comune), ceea ce simplifică calculaţia şi asigură obţinerea unui cost mai apropiat costului complet decât în celelalte metode parţiale şi mai puţin contestabil decât cel determinat prin metodele absorbante.

Metoda costurilor specifice permite determinarea punctelor de echilibru (critice) specifice pe produse, pe centre de responsabilitate (segmentarea întreprinderii poate fi realizată pe criterii de producţie - produse) linii de produse, ateliere, uzine etc. – sau pe criterii comerciale – grupe de produse, canale de distribuţie, zone geografice etc. Marjele pe costurile specifice (marje semibrute) trebuie calculate în acest scop şi utilizate pentru un segment pertinent al întreprinderii ce poate fi făcut pe niveluri după criteriile anterior amintite. Astfel, atunci când întreprinderea adoptă o segmentare plecând de la ieşirile sale poate determina o marjă pe costurile specifice pentru fiecare din produsele sale, apoi pentru fiecare atelier ce fabrică produse (acoperind din suma marjelor pe produse costurile specifice atelierului) şi la la nivel superior pentru fiecare uzină, regrupând marjele atelierelor (costurile fixe proprii uzinei diminuând suma marjelor pe ateliere) şi, în fine totalul marjelor diferitelor uzine este comparat cu costurile sediului central al firmei. La fiecare nivel de determinare a marjelor este posibilă aprecierea "segmentelor" întreprinderii care prezintă interes, iar deciziile de abandon al anumitor segmente trebuie luate numai în situaţia în care se asigură în acest fel o ameliorare a eficienţei globale a întreprinderii.

6.4. METODA DE CALCULAŢIE A COSTURILOR PE LOCURI DE CHELTUIELI SAU CENTRE DE RESPONSABILITATE.

Metoda de calculaţie a costurilor pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate permite determinarea costurilor de producţie ocazionate separat pe fiecare loc de cheltuială. Ea se bazează pe principiul legăturii cheltuielilor de producţie cu structura tehnologică a unităţii patrimoniale şi a existenţei unei anumite responsabilităţi la nivelul fiecărui loc de cheltuială. Aplicarea acestui principiu este condiţionată de obiectul, particularităţile tehnologiei de producţie şi de structura organizatorică a unităţii patrimoniale. Din aceste considerente, calculaţia pe locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate impune împărţirea în prealabil a activităţii unităţii patrimoniale pe locuri generatoare de costuri şi definirea precisă a acestora în cadrul structurii organizatorice şi funcţionale.

Un loc de cheltuieli poate fi un sector de activitate, un atelier sau o secţie de producţie, un grup de maşini, o maşină, un loc de muncă, un compartiment funcţional etc. unde iau naştere şi pe care se colectează cheltuielile ocazionate de activitate acestora. Din punct de vedere al particularităţilor tehnologiei de producţie, locurile de cheltuieli se pot adânci, fie foarte mult, mergând până la nivelul unui grup de maşini şi chiar al unei maşini de mare capacitate, fie să rămână la nivelul liniilor automate de fabricaţie sau a instalaţiilor.

Din punct de vedere al legăturii cu structura tehnologică[64] a unităţii patrimoniale, locurile de cheltuială se pot grupa în două mari categorii:

- locuri reale sau operaţionale, care au o legătură directă cu tehnologia unităţii patrimoniale şi cărora le corespunde o localizare precisă a responsabilităţilor. În raport de importanţa pe care o au aceste locuri de cheltuieli, se subdivid în locuri principale şi locuri auxiliare;
- locuri funcţionale sau structurale, care au legătură cu structura tehnologică, bazându-se pe activitatea privind organizarea, conducerea şi administrarea producţiei obţinute în cadrul locurilor reale sau a unităţii patrimoniale în ansamblul ei.

În condiţiile aplicării metodei de calculaţie pe locuri de cheltuieli *bugetarea şi urmărirea cheltuielilor de producţie se vor efectua pe locuri reale şi funcţionale.* Ca urmare a acestor diviziuni organizatorice cheltuielile de producţie se împart în:

[64] Budugan, Dorina – Contabilitate şi control de gestiune, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002, p.407

• cheltuieli reale sau operaţionale
• cheltuieli funcţionale sau structurale.

GLOSAR TERMENI

CUVINTE ŞI CONCEPTE CHEIE PREZENTATE

factori generatori de cheltuieli de producţie; sistemul „costurilor complete”; metoda „centrelor de analiză”; metoda globală; metoda pe faze; faza de fabricaţie; faze de calculaţie; metoda pe comenzi; metoda tarif-orămaşină (T.H.M.); centre de producţie; centre de costuri;
buget operaţional (B.O.); metoda PERT (Program evaluation and rewiew technique); metoda „drumului critic”(M.D.C.); graful reţea; schema „analizelor încrucişate”; graful „PERT”; „devizul PERT”; metoda Georges Perrin(G.P.), „efortul de producţie”; indicii de echivalenţă (G.P.-uri); „cheltuieli de prelucrare”; cheltuieli imputabile; cheltuieli neimputabile; indicele orar; metoda costurilor normale (raţionale); mărimi medii statice; mărimi medii actualizate; calcularea rigidă a costului normal; calcularea flexibilă a costului normal; metoda standard-cost; standarde cantitative (fizice, naturale); standarde valorice (financiare); standarde de bază; standarde curente; standarde ideale; standarde normale; standarde reale; costuri standard de materii şi materiale; costuri standard de manoperă; costuri standard ale cheltuielilor de regie; calcularea abaterilor de la costul standard; metoda standard - cost parţial; metoda standard cost-unic; metoda standard cost-dublu; metoda costurilor directe standard; cheltuieli normative directe; cheltuieli normative indirecte; modificări de norme; metoda JIT; metoda „cost-ţintă” (target cost); metoda ABC (Activity Based Costing); activităţi la nivel de produs; activităţi la nivel de lot; activităţi de susţinere a produsului; „conducători de cost”; metoda direct costing; metoda costurilor directe; metoda costurilor specifice; loc de cheltuieli; locuri reale sau operaţionale; locuri funcţionale sau structurale; „cheltuieli reale sau operaţionale”; cheltuieli funcţionale sau structurale; cheltuieli unitare.

REZUMAT

Progresele realizate în perfecţionarea producţiei au făcut să devină tot mai evidente aspectele de tradiţionalism şi conservatorism ce se manifestă în domeniul calculaţiei costurilor. Ca o reacţie la acestea, s-a căutat perfecţionarea continuă a procedeelor şi tehnicilor de calculaţie prin formularea unor modele de calculare adecvate stadiului de perfecţionare a tehnologiei producţiei.
Din îmbinarea procedeelor generale cu cele particulare rezultă diferite metode care servesc scopului final, adică calculul costului unitar. Asemănările acestea conferă metodelor de calculaţie calitatea unui sistem metodologic integrat.
Metodele de calculaţie absorbante, studiate în acest capitol, permit calculul costului complet, delimitând volumul cheltuielilor încorporabile în costuri directe şi costuri indirecte.
Metodele de calculaţie a costurilor parţiale trebuie considerate ca un instrument complementar de analiză. Aceste metode, cunoscute şi sub denumirea de metode limitative, iau în considerare – pentru determinarea costului unitar- numai cheltuielile care depind direct de volumul producţiei şi desfacerii.
În concluzie, calculaţia costurilor de producţie poate fi efectuată după metoda costurilor standard sau normate, metoda costurilor directe sau late metode adoptate de unitatea patrimonială, în funcţie de organizarea procesului de producţie, specificul activităţii sau necesităţile proprii.

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUATRE

1. Enumeraţi metodele de calculaţie a costurilor totale sau integrale care sunt incluse în cadrul metodelor de bază sau fundamentale.
2. Prezentaţi metoda globală (metoda diviziunii simple).
3. Ce variante ale metodei globale se cunosc în literatura de specialitate? Prezentaţi pe scurt
4. Definiţi următoarele elemente care sunt prezentate în cadrul metodei pe faze: obiectul calculaţiei; faza de fabricaţie;
5. faza de calculaţie.
6. Prezentaţi metoda pe faze, varianta cu semifabricate, respectiv varianta fără semifabricate.
7. Enumeraţi metodele de calculaţie a costurilor complete care sunt incluse în cadrul metodelor derivate.
8. Prezentaţi cei doi indicatori sintetici care sunt stabiliţi în cadrul metodei T.H.M. (tarif-oră-maşină).
9. Care sunt cele trei categorii distincte de operaţii care sunt prevăzute de metoda PERT-cost?
10. Enumeraţi lucrările speciale care sunt elaborate în aplicarea metodei Georges Perrin (G.P.)
11. Enumeraţi metodele de evidenţă complexă şi control operativ.
12. Precizaţi în ce constă metoda calculului normal.

13. Care este caracteristica principală a metodei standard?
14. Prezentaţi categoriile de standarde care stau la baza calculaţiei costurilor.

15. Determinaţi următoarele categorii de costuri standard: costuri standard de materii şi materiale; costuri standard de manoperă; costuri standard ale cheltuielilor de regie.
16. În ce constă metoda normativă?
17. Cum este definit sistemul JIT (Just –in – time)?
18. Prezentaţi metoda „cost-ţintă”.
19. Prezentaţi paşii care trebuie urmăriţi în cadrul sistemului ABC.
20. Prezentaţi cele două principii fundamentale pe care se sprijină contabilitatea pe bază de activităţi – modelul ABC.
21. Definiţi conceptul general de activitate şi enumeraţi activităţile pe care le clasifică R. Cooper.
22. Descrieţi pe scurt în ce constă metoda direct costing, metoda costurilor directe, metoda costurilor specifice.
23. Cum se grupează locurile de cheltuială din punct de vedere al legăturii cu structura tehnologică?

TO DO

Testaţi-vă cunoştinţele obţinute până în acest moment, prin definirea fiecărui termen specificat la glosarul de termeni şi descrişi în conţinutul acestei unităţi de învăţare.

TESTE GRILĂ DE VERIFICARE FINALĂ

PARTEA a II a

CAP. V

1. Care dintre procedeele enumerate mai jos aparţin procedeelor de calculaţie şi delimitare a cheltuielilor pe purtători de costuri şi pe sectoare de cheltuieli:
a) procedeul de repartizare a cheltuielilor directe;
b) procedeul ponderii cantităţilor cu preţurile;
c) procedeul de calcul a costului direct;
d) procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute;
e) procedeul statistico-matematic;
f) procedeul defalcării cheltuielilor în cote egale;
g) procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune.

2. Cum mai este denumit procedeul de repartizare a cheltuielilor indirecte?
a) procedeul defalcării;
b) procedeul ponderării;
c) procedeul suplimentării;
d) procedeul coeficienţilor de suplimentare;
e) procedeul suprimării.

3. Alegeţi varianta corectă a relaţiei de calcul pentru calcularea coeficientului de suplimentare:
a) K_s =
$\sum$=
n
j
j
h
b
C r
1
. .
b) K_s =
. .
1
C r
b
h
n
j
j $\sum$
= ;

c) K_s =
j
h
b
C .r.
.,
unde:
K_S – coeficientul de suplimentare
b_j - baza de repartizare corespunzătoare unei zone de cheltuieli sau pe purtători de costuri;
C_h.r. – cheltuielile de repartizare;
n – numărul zonelor de cheltuieli sau purtători de costuri asupra cărora se face repartizarea cheltuielilor indirecte.
4. Calculul cotei de cheltuieli „R” ce revine unui produs, lucrare sau alt purtător de costuri, are relaţia:
a) $C_j = C_h$.r. x K_s ;
b) $C_j = b_j$ x C_h.r.;
c) $C_j = b_j$ x K_s;
5. Procedeul suplimentării în forma sa clasică, se poate aplica în activitatea practică, conform următoarelor variante:
a) procedeul coeficientului unic de suplimentare;
b) procedeul coeficientului dublu de suplimentare;
c) procedeul coeficienţilor diferenţiaţi de repartizare;
d) procedeul coeficienţilor selectivi de repartizare;
e) procedeul coeficienţilor tripli de suplimentare;
f) procedeul coeficienţilor tripli de repartizare.
6. Greutatea specifică bazei de repartizare a fiecărui obiect de calculaţie se determină conform următoarei relaţii:
a) G_j =
j
n
j
j
b
$b \sum$
$=1$;
b) G_j =
$\sum_{=}$
n
j
j
j
b
b
1
;
c) $G_j = {}_j b$ x$\sum$
=
n
j
$_j b$
1
,
unde:
G - ponderea (greutatea specifică) bazei de repartizare a fiecărui obiect de calculaţie faţă de total bază

de repartizare;
b - nivelul bazei de repartizare corespunzător obiectului de calculaţie;
j – obiectul de calculaţie asupra căruia trebuie repartizate cheltuielile.
7. Literatura de specialitate consemnează următoarele procedee de delimitare a cheltuielilor de producţie în fixe şi variabile:
a) procedeul celor mai mari pătrate;
b) procedeul analitic;
c) procedeul punctelor de maxim şi de minim;
d) procedeul celor mai mici pătrate;
e) procedeul sintetic;
f) procedeul maximizării punctelor.
8. Relaţia de determinare a volumului mediu de activitate pentru o perioadă de referinţă este:
a) $\bar{Q} = \sum_{t=1}^{n} \frac{Q_t}{t}$;

b) $\bar{Q} = \sum_{t=1}^{n} \frac{Q_t}{t}$;
c) $\bar{Q} = \sum_{t=1}^{n} \frac{Q_t}{n}$
d) $\bar{Q} = \sum_{t=1}^{n} \frac{Q_t}{t}$
e) $\bar{Q} = \frac{\sum_{t=1}^{n} Q_t}{n}$,
unde:
$\bar{Q}$- volumul mediu al producţiei;

${}_{t}Q$ - volumul producţiei într-o anumită perioadă;
t – perioada de activitate;
n – numărul perioadelor de gestiune luate în calcul.

9. Calculul abaterii (X_t) volumului activităţii faţă de volumul mediu al acesteia, se face cu ajutorul următoarei relaţii:

a) $X_t = Q - {}_{t}Q$;
b) $X_t = {}_{t}Q$ - Q
c) X_t = Q + ${}_{t}Q$
d) $X_t = {}_{t}Q - Q$
e) $X_t = {}_{t}Q$ - Q
f) X_t = Q - ${}_{t}Q$.

10. Determinarea costului unitar pe purtători de costuri, implică utilizarea următoarelor procedee:

a) procedeul diviziunii simple;
b) procedeul calitativ;
c) procedeul valorii atrase;
d) procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal;
e) procedeul echivalării calitative a produsului secundar cu produsul principal;
f) procedeul cantitativ;
g) procedeul cifrelor de echivalenţă;
h) procedeul cifrelor de repartizare;
i) procedeul valorii rămase;
j) procedeul cifrelor de suplimentare.

11. Determinarea costului unitar conform procedeului „diviziunii simple” are la bază următoarea relaţie matematică:

a) ${}_{u}C$ =
$\sum_{=}$
n
i
h_i
C
Q
1
;

b) ${}_{u}C$ =
Q
C
n
i
$h_i \sum$
=1 ;

c) ${}_{u}C$ =
h
n
i
i
C
$Q \sum$
=1 ;

d) ${}_{u}C$ =

$$c_u = \frac{\sum_{i=1}^{n} C_h}{Q}$$

unde:

c_u - costul unitar;

C_h - suma absolută a cheltuielilor de producţie dintr-un anumit articol de calculaţie;

i – numărul articolelor de calculaţie;

Q – cantitatea producţiei care formează purtătorul de costuri.

12. Procedeul calitativ este folosit astfel:
a) pentru calculul costului produselor colaterale;
b) în producţia sodei caustice;
c) în combinate chimice;
d) în întreprinderile cu producţie cuplată.

13. Procedeul coeficienţilor de echivalenţă se aplică:
a) în întreprinderile cu producţie cuplată;
b) în întreprinderile cu producţie uni-dimensională;
c) în întreprinderile cu producţie multi-dimensională;
d) în întreprinderile cu producţie complexă;
e) în întreprinderile cu producţie sorto-dimensională;
f) în întreprinderile cu producţie tipo-dimensională.

14. Producţia cuplată se caracterizează prin următorul lucru:
a) din aceeaşi materie primă şi cu acelaşi proces tehnologic rezultă mai multe produse principale fără produse secundare;
b) din aceeaşi materie primă şi cu acelaşi proces tehnologic rezultă mai multe produse principale cu produse secundare;
c) în urma procesului tehnologic se obţin produse de tipuri diferite şi calităţi diferite.

15. Variantele de aplicare în cazul procedeului coeficienţilor de echivalenţă sunt:
a) varianta coeficienţilor de echivalenţă unici;
b) varianta coeficienţilor de echivalenţă compuşi;
c) varianta coeficienţilor de echivalenţă simpli;
d) varianta coeficienţilor de echivalenţă complecşi;
e) varianta coeficienţilor de echivalenţă agregaţi;
f) varianta coeficienţilor de echivalenţă unitari.

16. Pentru determinarea coeficienţilor de echivalenţă se pot utiliza diferite criterii de echivalare a producţiei cum ar fi:
a) consumul specific de materii prime;
b) volumul;
c) suprafaţa;
d) timpul de livrare;
e) preţul muncii (manopera);

f) valoarea materiilor prime pe unitate de produs.

17. Pe baza următoarelor date, alegeţi valoarea costului unitar a produsului principal „A”, ştiind că totalul cheltuielilor 51.000 lei; producţia obţinută: produsul principal "A” 10.000 tone şi produsul principal „B” 200.000 m.c. Relaţia produs secundar – produs principal este: 1.000 m.c. = 1tonă.
a) 50 lei/tonă;

b) 500 lei/tonă;
c) 5 lei/m.c.;
d) 50 lei/tonă;
e) 5lei/m.c.;
f) 5 lei/tonă.

18. Ştiind că în analiticul „Cultura grâului de toamnă” s-au înregistrat cheltuieli în sumă de 240.654.000 lei, valoarea producţiei secundare este de 6.254.000 lei, iar producţia de grâu boabe este de 605 tone, valoarea costului unitar al produsului principal în varianta procedeului „valorii rămase” este următoarea:
a) 234.400.000 lei/tonă;
b) 397.775 lei/tonă;
c) 387.483 lei/tonă;
d) 10.337 lei/tonă
e) 408.112 lei/tonă.

19. Procedeele consemnate în cazul procedeelor de calcul privind producţia de fabricaţie interdependentă sunt:
a) procedeul luării în calcul a costului livrărilor sau prestaţiilor reciproce;
b) procedeul evaluării prestaţiilor reciproce dintre ateliere, secţii, etc., la un cost prestabilit ale perioadei precedente;
c) procedeul evaluării prestaţiilor reciproce dintre ateliere, secţii, etc. la costurile efective ale perioadei precedente;
d) procedeul calculelor iterative;
e) procedeul paşilor selectivi;
f) procedeul algebric;
g) procedeul neevaluării prestaţiilor reciproce.

20. Relaţia de calcul specifică procedeului „reiterării” este următoarea:
a) $C_{ij} = C_i \times \frac{q_{ij}}{Q_i}$;
b) $C_{ij} = C_j \times \frac{q_{ij}}{Q_i}$,
c) $C_{ij} = C_i \times \frac{Q_i}{q_{ij}}$;
d) $C_{ij} = C_j \times \frac{Q_i}{q_{ij}}$;
e) $C_{ij} = C_j \times$
i
ij

Q
q
,
unde:
q_{ij} – producţia livrată de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare;
Q_i – producţia totală a secţiei furnizoare;
i - secţiile furnizoare;
j – secţiile beneficiare.

21. Producţia în curs de execuţie este specifică:
a) întreprinderilor cu producţie mică;

b) întreprinderilor cu producţie de masă;
c) întreprinderilor cu producţie individuală;
d) întreprinderilor cu producţie de serie;
e) întreprinderilor cu producţie mare.

22. Procedeele utilizate în cadrul delimitării valorice a producţiei neterminate pot fi următoarele:
a) procedeul aplicat în raport cu gradul de finisare;
b) procedeul de evaluare pe piese şi operaţii;
c) procedeul de evaluare pe baza costului mediu al unei ore muncitor normate;
d) procedeul aplicat în funcţie de gradul de stocare;
e) procedeul de evaluare pe subansambluri.

23. Procedeul aplicat în raport cu gradul de finisare are la bază:
a) evaluarea unitară în raport cu gradul de finisare;
b) evaluarea globală în raport cu gradul de finisare tehnică;
c) evaluarea fragmentară în raport cu gradul de finisare;
d) evaluarea forfetară, pe fiecare componentă a costurilor;
e) evaluarea forfetară, pe total componente a costurilor.

24. Ştiind că cheltuielile totale înregistrate în luna „N" au fost 137.600 lei, cheltuielile înregistrate în cursul lunii de 9.000 lei, iar cantitatea finită echivalentă a producţiei neterminate la sfârşitul lunii este de 180 produse, atunci valoarea producţiei neterminate se va ridica la următoarea sumă:
a) 24.265,8 lei;
b) 145.600 lei;
c) 808,88 lei;
d) 16,17 lei;
e) 262.080 lei.

25. Înregistrarea costului efectiv sau standard aferent producţiei în curs de execuţie este:
a) 933 „Costul producţiei în curs de execuţie" = 921 „Cheltuielile activităţii de bază"
b) 921 „Cheltuielile activităţii de bază" = 933 „Costul producţiei în curs de execuţie"
c) 933 „Costul producţiei în curs de execuţie"= 922 „Cheltuielile activit. auxiliare"
c) 922 „Cheltuielile activit. de bază" = 933 „Costul producţiei în curs de execuţie"

26. Înregistrarea decontării producţiei neterminate în scopul stabilirii diferenţelor de preţ este:
a) 903 „Decontări interne privind diferenţele = 933 „Costul producţiei în curs de execuţie"
de preţ"
b) 902 „Decontări interne privind producţia obţ. = 933 „Costul producţiei în curs de execuţie"
c) 933 „Costul producţiei în curs de execuţie" = 903 „Decontări interne privind diferenţele
de preţ"

CAP. VI

27. Care dintre următorii factori trebuie să se tină seama în alegerea metodei de calculaţie a costurilor?
a) mărimea şi structura organizatorică a unităţii patrimoniale;
b) caracterul şi organizarea procesului de producţie;

c) tipul de producţie şi specificul tehnologiei de fabricaţie;
d) progresul tehnic şi progresul economic.

28. Care dintre următoarele metode fac parte din sistemul costurilor totale şi integrale?
a) metoda generală;
b) metoda parţială;
c) metoda globală;
d) metoda de evidenţă a costurilor totale;
e) metoda pe comenzi;
f) metoda pe faze;
g) metoda costurilor complete.

29. Alegeţi varianta de calcul corectă a costului unitar (c_u) a unui produs, în cazul aplicării metodei globale sau a calculului direct:

a) $c_u = \frac{\sum C_d + \sum C_i}{Q_f}$;

b) $c_u = \frac{\sum C_d}{Q_f} \text{ x } \frac{\sum C_i}{Q_f}$;

c) $c_u = \frac{\sum C_d + \sum C_i}{Q}$;

d) $c_u = \frac{\sum C_d}{Q_f} \text{ x } \frac{\sum C_i}{Q_f}$;

unde: c_u - costul unitar al produsului;
$\sum C_d$ - totalul costurilor directe;
$\sum Ci$ - totalul costurilor indirecte;
Q_f - cantitatea de produse fabricată.

30. Caracteristica principală a metodei globale este:
a) toate costurile de producţie se identifică nemijlocit pe produsul sau grupa de produse care le-a ocazionat, având caracterul de costuri directe;

b) toate costurile de producţie se identifică nemijlocit pe produsul sau grupa de produse care le-a ocazionat, având caracterul de costuri indirecte fixe şi variabile;
c) o parte din costurile de producţie se identifică nemijlocit pe grupa de produse care le-a ocazionat, având caracterul de costuri directe.
31. Ce variante ale metodei globale se cunosc în literatura de specialitate?
a) calculaţia globală pe purtători de costuri;
b) calculaţia globală pe locuri;
c) calculaţia pe sectoare de costuri;
d) calculaţia globală pe centre;
e) calculaţia globală pe feluri de costuri.
32. Care dintre următoarele variante ale metodei globale asigură cunoaşterea abaterilor efective pe feluri de costuri faţă de cele prestabilite:
a) defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri şi pe cantităţile de produse vândute;
b) defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri;

c) defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri şi pe cantităţile de produse fabricate şi vândute.
33. Care dintre următoarele variante ale „calculaţiei globale pe feluri de costuri" asigură cunoaşterea modului în care volumul vânzărilor influenţează costurile indirecte?
a) defalcarea costurilor totale de producţie pe cantităţi vândute;
b) defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri şi cantităţi vândute;
c) defalcarea costurilor totale de producţie pe cantităţi fabricate şi vândute;
d) defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri;
e) defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri şi pe cantităţile de produse fabricate şi vândute.
34. Calculaţia globală pe locuri de costuri se aplică:
a) în întreprinderile cu producţie omogenă;
b) în producţia sortodimensională şi cuplată;
c) în producţia tipo-dimensionala;
d) în unităţile, unde se obţine un singur produs.
35. Alegeţi variantele corecte:
a) faza de calculaţie se include în faza de fabricaţie;
b) fazele de fabricaţie pot fi şi faze de calculaţie;
c) între fazele de calculaţie şi cele de fabricaţie nu există nici o legătură directă;
d) fazele de fabricaţie se suprapun întotdeauna fazelor de calculaţie;
e) mai multe faze de fabricaţie alcătuiesc o singură fază de calculaţie.
36. Relaţia de calcul a costului unitar în cea de-a doua etapă de lucru a metodei pe faze este următoarea:
a)
$$c_{ui} = \frac{\sum chp_i}{Q_i};$$
b)
$$c_{ui} = \frac{\sum chp}{Q_i^{i}};$$
c)
$c_{ui} =$

i
j
Q
$\sum chp$;
d)
$c_{ui} = \sum_j chp$
Qi
.
unde:
c_u - costul unitar;
i - perioada de calcul;
j – faza de calculaţie;
Q_i - produsul obţinut într-o perioadă de gestiune;
$\sum Chp$ - totalul cheltuielilor de producţie aferente fiecărei faze de calculaţie.

37. În care dintre cele două variante ale metodei pe faze este necesară cunoaşterea semifabricatelor din toate stadiile de fabricaţie:
a) varianta cu semifabricate;
b) varianta fără semifabricate;
c) în ambele variante.

38. În care variante a metodei pe faze, din procesul de prelucrare pot rezulta două sau mai multe produse principale:
a) varianta cu semifabricate;

b) varianta fără semifabricate;
c) nu este cazul;
d) în ambele variante.

39. Metoda pe comenzi se aplică:
a) în producţia individuală;
b) în producţia omogenă;
c) în producţia cuplată;
d) în producţia de serie mică;
e) în producţia de serie mare.

40. Care din următoarele particularităţi sunt specifice metode pe comenzi:
a) metoda constă în colectarea cheltuielilor directe pe comenzi şi repartizarea acestora pe fiecare comandă în parte;
b) în cazul acestei metode purtătorul de costuri utilizat în antecalcul este „produsul finit";
c) obiectul comenzii diferă în raport de modul de organizare a producţiei;
d) comenzile reprezintă conţinutul unor zone de cheltuieli;
e) metoda constă în colectarea cheltuielilor directe d pe comenzi;
f) metoda constă în repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare comandă în parte;
g) comenzile reprezintă forme de organizare scriptică a diferitelor categorii de purtători de costuri.

41. Care este relaţia corectă de calcul a costului efectiv pe unitatea de produs, când se aplică metoda pe comenzi?
a) c =
Q
$ch\ ch$
n
b
n
i

ai ai $\sum \sum$
= =
+
1 1 ;
b) c =
$\sum\sum$
= =
m
s
n
i
ai *ch*
Q
1 1
;
c) c =
Q
ch
n
i
m
s
ai $\sum\sum$
=1 =1 ;
d) c =
Q
ch
m
s
n
i
ai $\sum\sum$
=1 =1 ,
unde:
s – secţia de producţie;
ch $_a$ - cheltuieli de producţie pe articole de calculaţie;
i – articol de calculaţie;
Q - cantitatea de produse (piese, agregate, ansambluri)
42. Care sunt indicatorii care se aplică în metoda T.H.M. (tarif-oră-maşină):
e) tariful oră-maşină;
f) costul de producţie;
g) costul pe unitatea de produs;
h) costul mediu unitar:
43. Care sunt criteriile care stau la baza grupării maşinilor în centre de producţie?
a) capacitatea, valoarea şi dimensiunile maşinilor;
b) tipul şi vârsta maşinilor;

c) numărul anual al orelor de lucru şi numărul de schimburi în care sunt utilizate;
d) puterea instalată a maşinilor şi numărul personalului de deservire;
e) numărul muncitorilor care lucrează cu aceste maşini.
44. Care este cel mai important indicator înscris în formularul Nomenclatorul centrelor de producţie”?
a) numărul de maşini existent în fiecare centru;
b) suprafaţa de lucru;

c) timpul de lucru anual;
d) valoarea de inventar a maşinilor;
e) puterea instalată;
f) consumul de energie;
g) numărul de muncitori.
45. Calculul indicatorilor pentru determinarea efectivului de personal şi a capacităţii de producţie a centrelor sunt centralizaţi în următorul formular:
a) „Nomenclatorul structurii efectivului";
b) „Situaţia structurii centrelor de producţie";
c) „Situaţia structurii efectivelor"
d) „Nomenclatorul centrelor de producţie";
e) „Situaţia de repartizare a cheltuielilor pe centre".
46. Care din următoarele elemente nu sunt trecute în bugetul operaţional?
a) cheltuielile variabile;
b) cheltuielile fixe;
c) manopera directă;
d) materiile prime directe;
e) materialele consumabile directe;
f) cheltuieli de administrare şi desfacere.
47. Care sunt componentele structurale ale costului unitar în cazul metodei T.H.M.?
a)costurile indirecte;
b) costurile unitare pe produs;
c)costurile de transformare;
d) cheltuielile cu materiile prime;
e)cheltuielile cu materialele consumabile directe.
48. Scopul principal urmărit de metoda PERT-COST este:
a) determinarea costului;
b) optimizarea termenelor de execuţie a programelor complexe;
c) stabilirea costului minim;
d) determinarea costului optim al lucrării sau produsului în condiţiile unei durate fixe de execuţie.
49. Etapele care trebuie parcurse în aplicarea metodei PERT-COST sunt:
a) elaborarea previziunilor;
b) stabilirea planurilor calendaristice;
c) elaborarea bugetului de cheltuieli;
d) calculul costului optim;
e) calculul costului total al produsului;
f) controlul executării lucrării;
g) nu este cazul.
50. Care sunt formularele care se întocmesc în etapa de elaborare a previziunilor a metodei PERTCOST?
a) „Schema analizelor încrucişate";
b) „Lista fazelor de fabricaţie";
c) „Lista activităţilor";
d) „Graful PERT".
51. Relaţia de calcul a costului total al produsului finit, lucrării sau serviciului reprezintă:
a) produsul cheltuielilor directe cu cele indirecte identificate pe fiecare nivel în parte;
b) suma cheltuielilor directe cu cele indirecte identificate pe fiecare nivel în parte;

c) suma tuturor activităţilor la care se adaugă cheltuielile indirecte identificate pe fiecare nivel în parte.
52. Stabilind raportul ce există între diferite costuri de producţie se determină:
a) G.P –uri;

b) indicii de bază;
c) indicii parţiali;
d) indicii de echivalenţă;
e) indicii totali.
53. Din categoria cheltuielilor neimputabile fac parte:
a) cheltuielile cu remunerarea personalului de conducere;
b) cheltuielile de desfacere;
c) cheltuielile cu consumul de energie tehnologică;
d) cheltuielile generale de administraţie.
54. Indicii de echivalenţă orari pentru fiecare operaţie din cadrul procesului tehnologic mai sunt denumiţi:
a) „indici orari";
b) „constante orare";
c) „indici orari de bază".
55. Care sunt cele două variante de prezentare a metodei calculului normal?
a) calcularea parţială a costului normal;
b) calcularea flexibilă a costului normal;
c) calcularea integrală a costului normal;
d) calcularea rigidă a costului normal.
56. Care dintre următoarele caracteristici sunt specifice metodei standard – cost?
a) îşi are originile în sistemul costurilor estimative;
b) se stabilesc cu anticipaţie cheltuielile directe de producţie pe bază de „standarde" şi cheltuielile indirecte pe bază de „bugete de cheltuieli";
c) se stabilesc cu anticipaţie cheltuielile directe de producţie pe bază de „bugete de cheltuieli" şi cheltuielile indirecte de producţie pe bază de „standarde";
d) costurile standard reprezintă singura calculaţie a cheltuielilor pe produs;
57. Categoriile de standarde care stau la baza calculaţiei costurilor sunt:
a) standarde naturale;
b) standarde fizice;
c) standarde valorice;
d) standarde financiare;
e) standarde tehnice.
58. După modul de stabilire standardele sunt:
a) standarde ireale;
b) standarde reale;
c) standarde normate;
d) standarde ideale;
e) standarde curente;
f) standarde de bază;
g) standarde normale.
59. Costul standard utilizează drept articole de calculaţie următoarele elemente:
a) materiile directe;
b) cheltuielile de desfacere;
c) materialele directe;
d) manopera;
e) cheltuielile de regie;
f) toate articolele menţionate la punctele anterioare.
60. Calcularea costurilor standard pe produs se realizează prin însumarea:
a) standardelor de materii prime şi materiale;

b) standardelor de manoperă aferente produsului;

c) standardelor de cheltuieli de regie fixe;
d) standardelor de cheltuieli totale;
e) standardelor de cheltuieli de regie variabile;
61. Abaterile de la costurile standard de materii şi materiale directe sunt:
a) abateri calitative;
b) abateri cantitative;
c) abateri de consum;
d) abateri valorice din variaţia tarifului de salarizare;
e) abateri valorice din diferenţe de preţ.
62. Abaterile de la cheltuielile de regie standard sunt:
a) abateri de cantitate;
b) abateri de volum;
c) abateri de randament;
d) abateri de capacitate;
e) abateri de la valoare.
63. Care sunt principiile pe baza cărora este întocmit „Raportul abaterilor"?
a) principiul extremităţii;
b) principiul excepţiilor,
c) principiul informării operative;
d) principiul urmăririi permanente a abaterilor;
e) principiul urmăririi complete a abaterilor;
f) principiul selectării raţionale;
g) principiul selectării continue,
h) principiul dirijării raţionale,
64. În cazul metodei standard-cost, urmărirea costurilor de producţie se poate organiza potrivit uneia din următoarele variante.
a) metoda standard - cost integral;
b) metoda standard – cost uniform;
c) metoda standard – cost constant;
d) metoda standard – cost parţial;
e) metoda standard – cost unic;
f) metoda standard – cost dublu;
g) metoda standard – cost triplu;
h) metoda costurilor directe standard.
65. Potrivit metodei costurilor directe standard, costurile standard se calculează numai pe baza:
a) cheltuielilor variabile;
b) cheltuielilor fixe;
c) cheltuielilor perioadei.
66. Caracteristicile metodei normative sunt:
a) se calculează cu anticipaţie pe baza normelor în vigoare pentru fiecare fel de cheltuială a costurilor de producţie;
b) organizarea unui sistem corespunzător de urmărire zilnică sau la perioade scurte a abaterilor de la norme;
c) se bazează pe mai multe calculaţii privind producţia care se fabrică;
d) se bazează pe două rânduri de calculaţii privind producţia care se fabrică.
67. În cazul etapei de clacul al costului efectiv al produselor în cadrul metodei normative, calculul costului efectiv al produselor (Cef) se calculează după relaţia:
a) $Cef = C_n + M_n + A_n$;
b) $Cef = C_n - M_n + A_n$;
c) $Cef = M_n + C_n - A_n$;

d) $Cef = C_n – M_n - A_n$;
e) $Cef = M_n – C_n – A_n$,
unde: Cef - costul efectiv al produselor;
C_n - costul normat,
M_n - modificările de norme, preţuri şi tarife;
A_n – abaterile de la cheltuielile normative.
68. Sistemul JIT (Just –in –time) angajează fabricaţia pornind de la comenzile primite de la clienţi, permiţând:
a) creşterea stocurilor şi scăderea pierderilor de muncă;
b) scăderea stocurilor de materii prime şi materiale;
c) creşterea costurilor de producţie;
d) reducerea pierderilor de muncă şi diminuarea costurilor de stocare,
e) creşterea nevoii de fonduri de rulment;
f) creşterea rentabilităţii capitalurilor.
69. Caracteristicile preţului ţintă sunt următoarele:
a) este determinat de şefii compartimentului de marketing înainte de proiectarea şi introducerea în fabricaţie a unui produs;
b) este fixat la un nivel care să permită firmei să obţină un segment de piaţă dorit şi un volum de vânzări propus;
c) se compară cu costurile produselor care au fost calculate pe baza unor specificaţii de proiectare;
d) se determină costurile ţintă minime pentru produse prin deducerea unei marje de profit dorită;
e) când sunt peste costurile prognozate ale produselor, proiectanţii se vor concentra asupra modificării designului produselor în vederea ieftinirii costului de fabricaţie,
f) când sunt sub costurile prognozate ale produselor, proiectanţii se vor concentra asupra modificării designului produselor în vederea scumpirii costului de fabricaţie;
g) se determină costurile ţintă maxime pentru produse prin deducerea unei marje de profit dorite,
h) când sunt sub costurile prognozate ale produselor, proiectanţii se vor concentra asupra modificării designului produselor în vederea ieftinirii costului de fabricaţie.
70. Principiile fundamentale ale modelului ABC sunt:
a) produsele „consumă” activităţi;
b) activităţile cer produse,
c) activităţile „consumă” produse;
d) resursele consumă valori;
e) activităţile consumă resurse.
71. Cele trei categorii de activităţi pe care le clasifică R. Cooper în cazul modelului ABC sunt:
a) activităţi la nivel de resurse;
b) activităţi de susţinere a produsului;
c) activităţi la nivel de produs;
d) activităţi la nivel de unitate;
e) activităţi la nivel de lot;
f) activităţi la nivel costuri.
72. Metodele de calculaţie a costului parţial sunt:
a) metoda direct costing;
b) metoda costurilor parţiale;
c) metoda costurilor variabile;
d) metoda costurilor directe evoluate;
e) metoda costurilor directe;
f) metoda costurilor specifice;
g) metoda direct costing evoluat.
73. Direct costing este un cost format din:

a) totalul cheltuielilor care se modifică în mod direct cu producţia;
b) numai din volumul cheltuielilor care se modifică în mod direct cu nivelul de activitate;

c) numai din volumul cheltuielilor care nu se modifică în mod direct cu producţia;
d) numai din volumul cheltuielilor indirecte care se modifică în mod direct cu producţia.
74. Marja reprezintă:
a) Marja = Costul parţial –Preţul de vânzare;
b) Marja = Venitul obţinut din vânzări – Cheltuieli;
c) Marja = Preţul de vânzare – Costul parţial;
d) Marja = Costul parţial – Venitul obţinut din vânzări.
75. Metoda costurilor directe reţine pentru calculul costului pe produs:
a) toate costurile directe afectabile obiectului de calculaţie;
b) numai costurile variabile;
c) numai costurile fixe;
d) numai costurile directe, afectabile obiectului de calculaţie.
76. Care sunt categoriile de marje care permit punerea în evidenţă a rezultatelor intermediare?
a) marja pe costurile fixe;
b) marja pe costurile variabile;
c) marja pe costurile specifice;
d) marja brută şi marja semibrută.
77. Ce reprezintă un „loc de cheltuieli”?
a) un sector de unitate;
b) un atelier sau secţie de producţie;
c) un sector de activitate;
d) un grup de maşini sau o maşină;
78. „Locurile de cheltuieli” se pot grupa din punct de vedere al legăturii cu structura tehnologică în:
a) locuri reale sau operaţionale;
b) locuri principale şi auxiliare;
c) locuri structurale sau funcționale

CHEIA TESTELOR PARTEA I

CAP. I

1. a, b, c, e, f, g, h, j;
2. a, b, c;
3. c, d, e;
4. c;
5. d, e;

CAP.II

6. d;
7. a, c, d, f, g, h, i, j, k;
8. a, c, d, f ;
9. a, b, c, d, g;
10. b;
11. e, f, g, h;
12. d, e, f;
13. b, f;
14. c;
15. f;
16. a;
17. b;
18. b;
19. d;
20. c;

21. a, b, c, e;
22. a, b, d, e, f;
23. a, b, c;
24. a, b, e;
25. b;
26. c;
27. b;
28. b;
29. d;
30. a, b, e;

CAP. III

31. a, c;
32. a, c, d, e;
33. a, c, d;
34. b, c, d;
35. b;
36. a;
37. d;
38. a;
39. b;
40. c;

CAP.IV

41. b, c, d, e;
42. a, e;
43. a, c;
44. d;
45. b, c, e;
46. a, d;
47. a, c, d, f;
48. a, b, c, d;
49. a, b, c, d, e, f, g, h

CHEIA TESTELOR PARTEA II

CAP. V.

1. b, d, e, g,
2. c;
3. a;
4. c,
5. a, c, d;
6. b;
7. b, c, d;
8. e;
9. d;
10. a, d, f, g, i;
11. b;
12. nu este cazul;
13. a, e, f ;
14. a, b;
15. c, d, e;
16. a, b, c, f;
17. f;
18. c;
19. b, c, d, f;
20. c;

21. b;
22. a, b, c;
23. b, d;
24. a;
25. a;
26. b;

27. CAP. VI

28. a, b, c;
29. c, e, f;
30. c;
31. a;
32. b, c, e;
33. b;
34. e;
35. d;
36. b, e;
37. c;
38. a,
39. d;
40. a, d;
41. b, c, e, f, g;
42. d,
43. a, c;
44. a, b, c, d;
45. c;
46. c;
47. c, d, e;
48. c, d, e;
49. d ;

50. a, b, c, d, e, f ;
51. a, c, d;
52. 51.c;
53. 53.a, d ;
54. d;
55. b ;
56. b, d ;
57. a, b, d;
58. a, b, c, d;
59. b, d, j;
60. a, c, d, e;
61. a, b, c, e;
62. c, e;
63. b, c, d;
64. b, c, d, e, f, h;
65. d, e, f, h;
66. a;
67. a, b, d;
68. a, d,
69. b, d, f,
70. a, b, c, g, h;

71. a, e;
72. b, c, e;
73. a, c, e, f, g;
74. b;
75. c;
76. d;
77. b, c, d;
78. a, b, c;

BIBLIOGRAFIE

1. B. H. Abtey – Comptabilité analytique de gestion. Méthodes et pratique, CEET Edition Banque, 1978;
2. Bojian O., -Contabilitatea întreprinderilor, Ed. Economică, Bucureşti, 1999.
3. Baciu, A., Duliţa, T. – Sistemul informaţional integral al costurilor, Editura Dacia, Cluj-Napoca;
4. Baranger, P., Chen, J. – Mnanagement de la production et des opérations, Paris, Litec, 1994;
5. Bran, P. - Finanţele întreprinderii, Editura Economică, Bucureşti, 1997.
6. Briciu, S., Contabilitatea manageriala. Aspecte teoretice si practice, Ed. Economica, Bucuresti, 2006.
7. Budugan D., - Contabilitate şi control de gestiune, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2002.
8. Budugan D., -Contabilitate de gestiune, Ed. Pro Juventute, Focşani, 1998.
9. Budugan D, Georgescu I., Berheci I, Beţianu L. Contabilitate de gestiune, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007;
10. Caraiani, Chiraţa, Dumitrana, Mihaela, Contabilitate şi control de gestiune, Editura InfoMega, Bucureşti, 2004.
11. Căpuşneanu, S., Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor, Aplicaţii, Editura Economică, Bucureşti, 2003.
12. Cârstea, Gh., Oprea, C., . – Calculaţia costurilor, E.D.P., Bucureşti, 1980;
13. Constanţa Iacob, Raluca Mihaela Drăcea, Contabilitatea analitică şi de gestiune, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti
14. Darie, V., Drehuţa, E., Manualul expertului contabil şi al contabilului autorizat, Editura Agora, Bacău, 1998.
15. Drăgan C. M. - Noua contabilitate a agenţilor economici, Ediţia a ll-a, Editura Hercules, Bucureşti, 1994.
16. Dumbravă, P., Pop, A. – Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism, Editura Intelcredo, Deva, 1995
17. Dumbravă, P., Pop, A. - Contabilitatea de gestiune în industrie, Ed. Intelcredo, Deva, 1997.
18. Enache, Ghe., Criterii de stabilire a obiectului şi metodei calculaţiei preţului de cost, Revista de contabilitate, nr. 4/1970.
19. Epuran, Mihail, ş.a. – Contabiliate şi control de gestiune, Editura Economică, Bucureşti, 1999;
20. Halper, P., ş.a. - Finanţe manageriale, Editura Economică, Bucureşti, 1998.
21. W.M.Harper – “Cost and Management accountig”, Ed. Mcc Donald and Evans, London,
22. Hlaciuc, Elena – Metode moderne de calculaţie a costurilor, Editura Polirom, Iaşi, 1999;
23. Iacob C., Drăcea R. M. – Contabilitatea analitică şi de gestiune, Ed. Tribuna economică, Bucureşti, 1998.
24. Keiser, A., M. - Comptabilite analytique et de gestion, Editions ESKA, Paris, 1994.
25. Mihalciuc, C., Contabilitate de gestiune, curs pentru învăţământ la distanţă, 2004, 2005, 2006, 2007.
26. Muţiu, A., Mureşan, M., Contabilitate managerială. Cu aplicaţie în companiile comerciale şi prestatoare de servicii, Editura Risorrint, Cluj – Napoca, 2006.
27. Nicolescu, O., ş.a. - Sistemul decizional al organizaţiei, Editura Economică, Bucureşti,1998.
28. Olariu, C., – Costul şi calculaţia costurilor, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977
29. Oprea, C., Gheorghe, Cârstea, Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor, Editura, Atlas Press, Bucureşti, 2003.

30. Petriş, R., Hlaciuc, E., – Bazele contabilitatii, Editura Didactica si Pedagogica Bucuresti, 2006.
31. Pântea, I., P., Managementul contabilităţii româneşti, Ed. Intelcredo, Deva, 1998.
32. Popa, L., E., A., Conducerea întreprinderii prin costuri. Recursul la modelele contabilităţii manangeriale, Editura Economică, Bucureşti, 2005.
33. Raţiu, Toni, Cartea contabilului autodidact, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995.
34. Ristea, M., Possler Ladislau, Ebbeken, Klaus, Calculaţia şi managementul costurilor, Editura Teora, Bucureşti, 2000.
35. Scârdea, F., M., Contabilitate managerială aprofundată, Editura ASE, Bucureşti, 2010.

Referinţe bibliografice disponibile în biblioteca USV şi folosite în curs

- Bamber Smith Linda, ş.a., Managerial accounting. Class test edition, New Jersey Pearson Prentice Hall, 2007, IV 2999.
- Căpuşneanu, Sorinel, Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor, Aplicaţii, Editura Economică, Bucureşti, 2003, III 19077.
- Cernuşca L, Gomoi B.C., Concepte şi practici ale contabilităţii de gestiune, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2009, II 49875;
- Dumitru, Corina Graţiela, Contabilitatea de gestiune şi evaluarea performanţelor, Ed. Universitară, Bucureşti, 2005, III 18948.
- Hlaciuc, Elena, Mihalciuc, Camelia Cătălina, Organizarea contabilităţii financiare a entităţilor economice: abordări teoretice şi aplicative conforme cu prevederile OMFP 2374/2007 şi standardele internaţionale de contabilitate, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2008, D1 III 21011.
- Oprea, Călin, coordonator, Contabilitatea de gestiune, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2002., II 45713
- Tabără, N., Modernezarea contabilităţii şi controlului de gestiune, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2006, IV 19446.
- Firescu, Victoria, Contabilitate de gestiune, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2006, II 48255.
- Man, Mariana, ş.a., Contabilitate de gestiune şi calculaţia costurilor, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2005, II 47026.
- Monea, Alin, ş.a., Contabilitate financiară şi de gestiune: Aplicaţii practice, Editua Arves, Craiova, 2005, III 18506.